Norme internationale de missions d'assurance (ISAE)

Norme ISAE 3000 (révisée)

Missions d'assurance autres que les audits et examens limités de l'information financière historique

IAASB
International Auditing and Assurance Standards Board™

À propos de l'IAASB

Le présent document a été élaboré et approuvé par le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (*International Auditing and Assurance Standards Board*, IAASB).

L'IAASB a pour objectif de servir l'intérêt public en établissant des normes d'audit et d'assurance et d'autres normes connexes de haute qualité, de même qu'en facilitant la convergence des normes d'audit et d'assurance internationales et nationales, rehaussant ainsi la qualité et la constance de la pratique et renforçant la confiance du public à l'égard de la profession mondiale d'audit et d'assurance.

L'IAASB élabore des normes d'audit et d'assurance ainsi que des lignes directrices à l'usage de l'ensemble des professionnels comptables par le truchement d'un processus partagé d'établissement des normes auquel participent le Conseil de supervision de l'intérêt public (*Public Interest Oversight Board*), qui supervise les activités de l'IAASB, et le Groupe consultatif (*Consultative Advisory Group*) de l'IAASB, qui recueille les commentaires du public aux fins de l'élaboration des normes et des lignes directrices.

Copyright IFAC

La présente Norme internationale de missions d'assurance 3000 (ISAE 3000) (révisée), *Missions d'assurance autres que les audits et examens limités de l'information financière historique* de l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) publiée en anglais par l'*International Federation of Accountants* (IFAC) en octobre 2023, a été traduite en français par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) de Belgique, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) et le Conseil supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC) de France en mars 2019 et en juillet 2024 par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises/Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR-IRE) et est reproduite avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction de la présente Norme internationale de missions d'assurance 3000 (ISAE 3000) (révisée), *Missions d'assurance autres que les audits et examens limités de l'information financière historique* a été examiné par l'IFAC et la traduction a été effectuée conformément au « *Policy Statement– Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants ».* L'IFAC décline toute responsabilité quant à l'exactitude et à l'exhaustivité de cette traduction française, ou aux actions qui pourraient découler de son utilisation. La version approuvée de la présente Norme internationale de missions d'assurance 3000 (ISAE 3000) (révisée), *Missions d'assurance autres que les audits et examens limités de l'information financière historique* est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC.

Texte en anglais de la présente Norme internationale de missions d'assurance 3000 (ISAE 3000) (révisée), *Missions d'assurance autres que les audits et examens limités de l'information financière historique* © 2024 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Texte en français de la présente Norme internationale de missions d'assurance 3000 (ISAE 3000) (révisée), *Missions d'assurance autres que les audits et examens limités de l'information financière historique* © 2024 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : ISAE 3000 (*Revised), Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information*

Source originale : *Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2023-2024 Edition Volume III* - ISBN number: 978-1-60815-573-6.

Pour obtenir l'autorisation de reproduire, stocker ou transmettre ou de faire d'autres utilisations similaires du présent document, veuillez contacter permissions@ifac.org.

NORME INTERNATIONALE DE MISSIONS D'ASSURANCE 3000 (REVISEE)

MISSIONS D'ASSURANCE AUTRES QUE LES AUDITS ET EXAMENS LIMITÉS DE L'INFORMATION FINANCIÈRE HISTORIQUE

(Applicable aux rapports d'assurance pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2015)(*)

(*) La présente norme ISAE comporte des changements de conformité liés à l'approbation des normes ISA 220 (révisée) et ISQM 1 et 2. L'entrée en vigueur de ces changements coïncide avec l'entrée en vigueur de celles-ci.

SOMMAIRE

Paragraphe

Introduction 1-4
Champ d'application 5-8
Date d'entrée en vigueur 9
Objectifs 10-11
Définitions 12-13
Diligences requises
Conduite d'une mission d'assurance selon les normes ISAE 14-19
Règles d'éthique 20
Acceptation et maintien 21-30
Contrôle qualité 31-36
Esprit critique, jugement professionnel, et compétences et techniques d'assurance 37-39
Planification et exécution de la mission 40-47
Obtenir des éléments probants 48-60
Evénements postérieurs 61
Autres informations 62
Description des critères applicables 63
Formuler la conclusion de la mission d'assurance 64-66
Préparer le rapport d'assurance 67-71
Conclusions modifiées et non modifiées 72-77
Autres obligations de communication 78
Documentation 79-83
Modalités d'application et autres informations explicatives
Introduction A1
Objectifs A2
Définitions A3-A20

Conduite d’une mission d’assurance selon les normes ISAE A21-A29
Règles d’éthique A30-A34
Acceptation et maintien A35-A59
Contrôle qualité A60-A75
Esprit critique et jugement professionnel A76-A85
Planification et réalisation de la mission A86-A108
Obtention d’éléments probants A109-A140
Événements postérieurs A141-A142
Autres informations A143
Description des critères applicables A144-A146
Formuler la conclusion de la mission d'assurance A147-A158
Préparer du rapport d’assurance A159-A188
Conclusions non modifiées et modifiées A189-A192
Autres obligations de communication A193-A199
Documentation A200-A207

Annexe : Rôles et responsabilités

La Norme internationale relative aux missions d’assurance (ISAE) 3000 (révisée), *Norme internationale relative aux missions d’assurance autres que les audits et examens limités de l’information financière historique,* doit être lue conjointement avec *la Préface aux Normes Internationales de Gestion de la qualité, d’Audit, d’Examen limité, d’Autres missions d’assurance et de Services connexes*.

Introduction

1. La présente norme internationale sur les missions d'assurance (*International Standard on Assurance Engagements*, ISAE) traite des missions d'assurance autres que les audits et examens limités d'informations financières historiques, ces derniers étant traités respectivement dans les normes internationales d'audit (*International Standards on Auditing*, ISA) et les normes internationales d'examen limité (*International Standards on Review Engagements*, ISRE). (Voir par. A21-A22)

2. Les missions d'assurance comprennent à la fois les missions d'attestations, dans laquelle une partie autre que le professionnel mesure ou évalue le sujet, sous-jacent de la mission, au regard de critères, et des missions d'assurance directe dans lesquelles le professionnel mesure ou évalue le sujet sous-jacent de la mission au regard des critères Cette norme ISAE contient des diligences requises et des modalités d'application et autres informations explicatives spécifiques aux mission d'attestation d'assurance raisonnable ou limitée. Cette norme ISAE, adaptée et complétée si nécessaire aux circonstances de la mission, peut aussi être appliquée aux missions d'assurance directe, qu'il s'agisse d'assurance raisonnable ou limitée.

3. La présente norme ISAE est fondée sur l'hypothèse que :

   (a) les membres de l'équipe affectée à la mission et la personne chargée d'évaluer qualité de la mission (pour ces missions pour lesquelles une telle personne a été désignée) sont soumis aux dispositions du Code d'Ethique des Professionnels Comptables (y compris les normes internationales d'indépendance) publié par l'*International Ethics Standards Board for Accountants* (IESBA) relatives aux missions d'assurance, ou à d'autres exigences professionnelles, légales ou réglementaires qui sont au moins aussi contraignantes ; et (voir par. A30-A34)

   (b) le professionnel qui réalise la mission est membre d'un cabinet qui est soumis à la norme ISQM 1[1] ou à d'autres exigences professionnelles, légales ou réglementaires concernant la responsabilité du cabinet pour le fonctionnement de son système de gestion de la qualité qui sont au moins aussi contraignantes que la norme ISQM 1. (Voir par. A61-A66)

4. La gestion de la qualité au sein des cabinets qui réalisent des missions d'assurance, de même que le respect des principes d'éthique, y compris des règles d'indépendance, sont largement reconnus comme participant à l'intérêt public et à la haute qualité d'une mission d'assurance. Les professionnels comptables exerçant en cabinet connaissent bien ces exigences. Si un professionnel compétent autre qu'un professionnel comptable exerçant en cabinet choisit de se conformer à cette norme ou à d'autres normes ISAE, il est important de reconnaître que la présente norme ISAE inclut des exigences fondées sur les prémisses du paragraphe précédent.

Champ d'application

5. La présente Norme ISAE traite des missions d'assurance autre que les audits et examens limités d'informations financières historiques comme décrit dans le cadre conceptuel international des missions d'assurance (the *International Framework for Assurance Engagements*). Lorsqu'une norme ISAE spécifique s'applique à un sujet sous-jacent spécifique, cette dernière s'applique en plus de la présente norme ISAE. (Voir par. A21–A22)

6. Toutes les missions réalisées par des professionnels ne sont pas des missions d'assurance. Les autres missions réalisées fréquemment qui ne sont pas des missions d'assurance telles que définies au paragraphe 12(a) (et qui par conséquent ne sont pas couvertes par la présente norme ISAE) incluent :

   (a) Les missions couvertes par les normes internationales relatives aux services connexes (ISRS), telles que les missions de procédures convenues et de compilation[2] ;

   (b) La préparation des déclarations fiscales lorsqu'aucune assurance n'est exprimée ; et

[1] Norme internationale de gestion de la qualité (ISQM) 1, *Gestion de la qualité par les cabinets qui réalisent des audits ou des examens limités d'états financiers, ou d'autres missions d'assurance ou de services connexes*.

[2] Norme ISRS 4400, *Missions de procédures convenues relatives aux informations financières*, et norme ISRS 4410 (révisée), *Missions de compilation*.

(c) Les missions de conseils (ou *advisory*), tels que le conseil en management et le conseil fiscal. (Voir par. A1)

7. Une mission d'assurance réalisée en application des normes ISAE peut s'inscrire dans une mission plus vaste. Dans ces circonstances, les normes ISAE ne s'appliquent qu'à la partie assurance de la mission.

8. Les missions suivantes, qui peuvent paraître cohérentes avec la description du paragraphe 12(a) ne sont pas considérées comme des missions d'assurance au regard de la présente norme ISAE :

   (a) Les missions visant à témoigner lors d'une procédure judiciaire portant sur des questions de comptabilité, d'audit, de fiscalité ou autres ;
   (b) les missions qui incluent l'expression d'opinions, de points de vue ou de formulations, à caractère professionnel dans lesquels un utilisateur pourrait trouver une certaine assurance, pour autant que toutes les conditions ci-après sont réunies :

      (i) Ces opinons, points de vue, ou énoncés sont purement secondaires par rapport à la mission prise dans son ensemble ;
      (ii) L'utilisation du rapport écrit émis, le cas échéant, est expressément restreinte aux utilisateurs présumés, spécifiés dans le rapport ;
      (iii) Aux termes d'un accord écrit avec les utilisateurs présumés spécifiés, la mission ne constitue pas une mission d'assurance ; et
      (iv) La mission n'est pas présentée comme une mission d'assurance dans le rapport du professionnel.

Date d'entrée en vigueur

9. La présente Norme ISAE est applicable aux missions d'assurance pour lesquelles le rapport d'assurance est daté à compter du 15 décembre 2015.

Objectifs

10. Lors de la réalisation d'une mission d'assurance, les objectifs du professionnel sont :

   (a) d'obtenir une assurance raisonnable ou une assurance limitée, selon le cas, sur le fait que l'information, objet de la mission, comporte ou ne comporte pas d'anomalie significative ;
   (b) d'exprimer une conclusion sur le résultat de la mesure ou de l'évaluation du sujet sous-jacent de la mission au moyen d'un rapport écrit qui exprime une assurance raisonnable ou une assurance limitée et décrit le fondement de la conclusion ; (Voir par. A2) et
   (c) de procéder aux communications requises par la présente norme ISAE et toute autre norme ISAE pertinente.

11. Dans tous les cas où il n'est pas possible d'obtenir une assurance raisonnable ou, le cas échéant, limitée et où une conclusion avec réserve dans le rapport d'assurance du professionnel n'est pas suffisante dans les circonstances pour faire rapport aux utilisateurs présumés, la présente norme ISAE requiert du professionnel de formuler une impossibilité d'exprimer une conclusion ou de se démettre (ou de démissionner) de la mission, lorsque ceci est possible aux termes de la loi ou de la réglementation applicable.

Définitions

12. Pour les besoins de la présente norme ISAE et d'autres normes ISAE, on entend, sauf indication contraire, par les termes suivants: (Voir par. A27)

   (a) Mission d'assurance – Une mission dans laquelle un professionnel cherche à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en vue d'exprimer une conclusion visant à renforcer le degré de confiance des utilisateurs présumés, autres que la partie responsable, quant à l'information, objet de la mission(c.-à-d. le résultat de la mesure ou

de l'évaluation du sujet sous-jacent de la mission au regard de critères). Chaque mission d'assurance est classée selon deux dimensions : (Voir par. A3)

(i) Il s'agit soit d'une mission d'assurance raisonnable soit d'une mission d'assurance limitée :

a. Mission d'assurance raisonnable – Une mission d'assurance dans laquelle le professionnel réduit le risque de mission à un niveau suffisamment faible pour être acceptable, compte tenu des circonstances de la mission, afin de fonder la conclusion du professionnel. La conclusion du professionnel est formulée de manière à exprimer l'opinion du professionnel sur le résultat de la mesure ou de l'évaluation du sujet, sous-jacent de la mission, au regard de critères;

b. Mission d'assurance limitée – Une mission d'assurance dans laquelle le professionnel réduit le risque de mission à un niveau acceptable, compte tenu des circonstances de la mission, mais où ce risque est plus élevé que dans le cas d'une mission d'assurance raisonnable. La conclusion du professionnel est formulée de manière à exprimer, sur la base des procédures réalisées et des éléments probants obtenus, que rien n'a porté le professionnel à croire que l'information, objet de la mission, comporte une ou plusieurs anomalies significatives. La nature, le calendrier et l'étendue des procédures mises en œuvre dans le cadre d'une mission d'assurance limitée sont moindres que dans une mission d'assurance raisonnable, mais vise à obtenir un niveau d'assurance qui, selon le jugement du professionnel, a du sens. Pour avoir du sens, le niveau d'assurance obtenu par le professionnel doit permettre d'élever la confiance de l'utilisateur dans l'information, objet de la mission, à un niveau qui n'est pas insignifiant. (Voir par.A3-A7)

(ii) Il s'agit soit d'une mission d'attestation soit d'une mission d'assurance directe : (Voir par. A8)

a. Mission d'attestation – Une mission d'assurance dans laquelle une partie autre que le professionnel mesure ou évalue le sujet, sous-jacent de la mission, au regard de critères. Souvent, une partie autre que le professionnel présente également l'information qui en résulte, objet de la mission, dans un rapport ou une déclaration. Toutefois, dans certains cas, l'information, objet de la mission, peut être présentée par le professionnel dans le rapport d'assurance. Dans une mission d'attestation, la conclusion du professionnel porte sur le point de savoir si l'information, objet de la mission, comporte ou ne comporte pas d'anomalies significatives. La conclusion du professionnel peut porter sur : (Voir par. A179, A181)

i. Le sujet sous-jacent de la mission et les critères applicables ;
ii. L'information, objet de la mission et les critères applicables ou
iii. Une déclaration de la ou des parties concernées(s).

b. Mission d'assurance directe – Une mission d'assurance dans laquelle le professionnel mesure ou évalue le sujet sous-jacent de la mission au regard des critères applicables et présente l'information résultante, objet de la mission, dans son rapport d'assurance ou en annexe.. Dans une mission d'assurance directe, la conclusion du professionnel porte sur le résultat présenté de la mesure ou de l'évaluation du sujet sous-jacent de la mission au regard des critères.

(b) Compétences et techniques en matière d'assurance – Les compétences et techniques concernant la planification, l'obtention et l'évaluation d'éléments probants, la communication et l'établissement de rapport dont le professionnel en matière d'assurance fait preuve et qui sont distinctes de l'expertise relative au sujet sous-jacent de toute mission d'assurance spécifique ainsi qu'à sa mesure ou son évaluation. (Voir par. A9)

(c) Critères – Les éléments de référence utilisés pour mesurer ou évaluer le sujet sous-jacent de la mission. Les « critères applicables » sont les critères utilisés pour la mission en question. (Voir par. A10)

(d) Circonstances de mission – La situation d'ensemble caractérisant la mission en question, ce qui comprend : les termes de la mission, le fait de savoir s'il s'agit d'une mission d'assurance raisonnable ou limitée, les caractéristiques du sujet sous-jacent à la mission, les critères de mesure ou d'évaluation, les besoins d'information des utilisateurs présumés, les caractéristiques pertinentes de la partie responsable, de la personne chargée de la mesure ou de l'évaluation et de la partie contractante, ainsi que de leur environnement, et d'autres points tels que les événements, opérations, conditions et pratiques qui peuvent avoir une incidence importante sur la mission.

(e) Associé responsable de la mission – L'associé ou une autre personne désignée par le cabinet qui est responsable de la mission et de sa réalisation, ainsi que du rapport d'assurance émis au nom du cabinet et qui, lorsque ceci est requis, a obtenu l'autorisation appropriée d'une instance professionnelle, légale ou de régulation. Les termes « associé responsable de la mission » doit être entendu comme renvoyant aux équivalents du secteur public le cas échéant.

(f) Risque de mission – Le risque que le professionnel formule une conclusion inappropriée lorsque l'information, objet de la mission, comporte des anomalies significatives. (Voir par. A11-A14)

(g) Partie contractante – La ou les parties qui engage(nt) le professionnel pour réaliser la mission d'assurance. (Voir par. A15)

(h) Equipe affectée à la mission – Tous les associés et membres du personnel qui réalisent la mission, de même que toute autre personne qui mettent en œuvre des procédures dans le cadre de la mission à l'exclusion d'un expert externe désigné par le professionnel.

(i) Eléments probants – Les informations utilisées par le professionnel sur lesquelles il fonde sa conclusion. Les éléments probants comprennent à la fois les informations contenues dans les systèmes d'information pertinents, le cas échéant, et d'informations provenant d'autres sources. Pour les besoins des normes ISAE : (Voir par. A147-A153)

    (i) le caractère suffisant des éléments probants est la mesure du nombre d'éléments probants.
    (ii) Le caractère approprié des éléments probants est la mesure de la qualité de ceux-ci.

(j) Cabinet - Un professionnel exerçant à titre individuel, un groupement de personnes ou société, ou autre entité composée de professionnels. Le terme « cabinet » doit être entendu comme renvoyant aux équivalents du secteur public le cas échéant.

(k) Informations financières historiques – Les informations exprimées en termes financiers concernant une entité particulière, provenant essentiellement du système comptable de cette entité, et retraçant des faits économiques qui sont survenus au cours de périodes antérieures, ou des conditions ou circonstances économiques constatées à des moments donnés dans le passé.

(l) Fonction d'audit interne – Une fonction qui, au sein d'une entité, mène des activités d'assurance et de conseil conçues pour évaluer et améliorer l'efficacité de la gouvernance, de la gestion des risques et des processus de contrôle interne de l'entité.

(m) Utilisateurs présumés – La (les) personne(s) ou organisation(s), ou le (les) groupe(s), pour lesquels le professionnel s'attend à ce qu'ils utilisent le rapport d'assurance. Dans certains cas, il peut y avoir d'autres utilisateurs présumés que les destinataires du rapport d'assurance. (Voir par. A16-A18, A37)

(n) Personne chargée de la mesure ou de l'évaluation – La ou les parties qui mesurent ou évaluent le sujet sous-jacent de la mission au regard des critères. La Personne chargée de la mesure ou de l'évaluation possède l'expertise relative au sujet sous-jacent de la mission. (Voir par. A37, A39)

(o) Anomalie – Une différence entre l'information, objet de la mission, et la mesure ou l'évaluation appropriée du sujet sous-jacent de la mission au regard des critères. Les anomalies peuvent être intentionnelles ou non, qualitatives ou quantitatives, et résulter d' omissions.

(p) Anomalie dans les faits relatés (concernant les autres informations) – Les autres informations qui ne sont pas en rapport avec les données fournies dans l'information, objet de la mission, ou le rapport d'assurance et qui sont incorrectement relatées ou présentées. Une anomalie significative dans les faits relatés peut entacher la crédibilité du document contenant l'information, objet de la mission.

(q) Autres informations – Les informations (autres que l'information, objet de la mission, et le rapport d'assurance y afférent) qui sont incluses, par la législation, la réglementation ou la pratique, dans un document comprenant l'information, objet de la mission, et le rapport d'assurance y afférent.

(r) Professionnel – La ou les personnes qui réalisent la mission (habituellement l'associé responsable de la mission ou d'autres membres de l'équipe affectée à la mission, ou, le cas échéant, le cabinet). Lorsque la présente norme ISAE entend explicitement qu'une diligence requise ou une obligation incombe à l'associé responsable de la mission, le terme « associé responsable de la mission » sera utilisé au lieu de « professionnel ». (Voir par. A37)

(s) Expert désigné par le professionnel - Une personne ou organisation possédant une expertise dans un domaine autre que l'assurance, dont les travaux dans ce domaine sont utilisés par le professionnel pour l'aider à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. Un expert désigné par le professionnel peut être soit un expert interne (associé ou membre du personnel, y compris du personnel intérimaire, du cabinet du professionnel ou d'un cabinet membre du réseau), soit un expert externe.

(t) Jugement professionnel – Dans le contexte fourni par les normes d'assurance ainsi que les règles d'éthique, application de la formation, de la connaissance et de l'expérience appropriées pour prendre des décisions fondées concernant les actions à mener dans le cadre de la mission.

(u) Esprit critique – Attitude relevant d'un esprit interrogatif, attentif à des conditions qui peuvent indiquer des anomalies possibles, et conduisant à une évaluation critique des éléments probants.

(v) Partie responsable – La ou les parties responsables de sujet sous-jacent de la mission. (Voir par. A37)

(w) Risque d'anomalies significatives – Risque que l'information, objet de la mission, avant la mission d'assurance, comportent des anomalies significatives.

(x) Information objet de la mission – Le résultat de la mesure ou de l'évaluation du sujet sous-jacent de la mission au regard des critères, c'est-à-dire l'information qui découle de l'application des critères au sujet sous-jacent de la mission. (Voir par. A19)

(y) Sujet sous-jacent de la mission – L'élément mesuré ou évalué par l'application des critères.

13. Pour les besoins de la présente norme ISAE et d'autres normes ISAE, les références à une ou des « partie(s) concernée(s) » doivent être interprétées comme « la partie responsable, la personne chargée de la mesure ou de l'évaluation, ou la partie contractante, selon le cas ». (Voir par. A20, A37)

Diligences requises

Conduite d'une mission d'assurance selon les normes ISAE

Respect des normes qui sont pertinentes pour la mission

14. Le professionnel doit respecter la présente norme ISAE et toute autre norme ISAE pertinente pour la mission s'appliquant au sujet sous-jacent spécifique

15. Le professionnel ne doit faire état de la conformité de ses diligences avec la présente ou toute autre norme ISAE, que s'il a mis en œuvre les diligences requises par la présente norme ISAE et de toute autre norme ISAE pertinentes pour la mission. (Voir par. A21-A22, A171)

Texte d'une norme ISAE

16. Le professionnel doit avoir connaissance de l'intégralité du texte d'une norme ISAE, y compris de ses modalités d'application et autres informations explicatives, pour comprendre les objectifs et pour appliquer correctement les diligences requises. (Voir par. A23-A28)

Application des diligences requises pertinentes

17. Sous réserve des dispositions du paragraphe suivant, le professionnel doit se conformer à chacune des diligences requises par la présente norme ISAE et toute autre norme ISAE pertinente s'appliquant à un sujet sous-jacent spécifique, à moins que, dans le contexte de la mission, une diligence requise ne soit pas pertinente parce que son application dépend d'une condition qui n'est pas remplie. Les diligences requises qui s'appliquent uniquement à l'un ou l'autre des types de mission sont présentées sous forme de colonne avec la lettre « L » (assurance limitée) ou « R » (assurance raisonnable) après le numéro de paragraphe (Voir par. A29).

18. Dans certaines circonstances exceptionnelles, le professionnel peut estimer nécessaire de déroger à une diligence requise pertinente d'une norme ISAE. En pareille situation, le professionnel doit mettre en œuvre des procédures alternatives pour atteindre le but recherché par cette diligence. Les cas où il est attendu que le professionnel puisse avoir à déroger à une diligence requise sont ceux où la diligence consiste à mettre en œuvre une procédure spécifique alors que, dans les circonstances propres à la mission, cette procédure serait inefficace pour atteindre le but recherché par la diligence requise.

Incapacité d'atteindre un objectif

19. Lorsqu'un objectif poursuivi par la présente norme ISAE ou une norme ISAE pertinente s'appliquant à un sujet sous-jacent spécifique ne peut être atteint, le professionnel doit évaluer si cette situation requiert qu'il modifie sa conclusion ou qu'il se démette de la mission (lorsque ceci est possible aux termes de la loi ou de la réglementation applicable). L'incapacité d'atteindre un objectif d'une norme ISAE pertinente est un point important qui nécessite d'être documenté conformément au paragraphe 79 de la présente norme ISAE.

Règles d'éthique

20. Le professionnel doit se conformer aux dispositions du Code de l'IESBA relatif aux missions d'assurance, ou aux autres exigences professionnelles ou aux exigences imposées par la loi ou la règlementation, qui sont au moins aussi contraignantes. (Voir par. A30-A34, A60)

Acceptation et maintien

21. L'associé responsable de la mission doit vérifier que le cabinet a procédé aux politiques ou aux procédures du cabinet au niveau de l'acceptation et du maintien de relations client et des missions d'assurance, et déterminer si les conclusions obtenues à cet égard sont appropriées.

22. Le professionnel ne doit accepter ou poursuivre une mission d'assurance que si les conditions suivantes sont réunies : (Voir par. A30-A34)

    (a) Le professionnel n'a aucune raison de croire que les règles d'éthique pertinentes, y compris l'indépendance, ne seront pas remplies ;
    (b) Le professionnel est convaincu que les personnes devant exécuter la mission disposent collectivement des compétences et des aptitudes appropriées, et qu'ils disposent d'un temps suffisant pour réaliser la mission (Voir aussi par. A32) ; et
    (c) La base sur laquelle la mission doit être exécutée a été convenue:

        (i) en établissant que les conditions préalables d'une mission d'assurance sont réunies (Voir aussi par. 24-26) ; et
        (ii) en confirmant l'existence d'une compréhension réciproque entre le professionnel et la partie contractante sur les termes de la mission, y compris sur les obligations de rapport du professionnel.

23. Si l'associé responsable de la mission obtient des informations susceptibles d'avoir entraîné le refus de la mission par le cabinet si ces informations avaient été connues par le cabinet avant d'accepter ou de poursuivre la relation client ou la mission spécifique, l'associé responsable de la mission doit les communiquer sans délai au cabinet, afin qu'il puisse, avec le cabinet, prendre les mesures nécessaires.

Conditions préalables à la mission d'assurance

24. Afin de s'assurer que les conditions préalables à une mission d'assurance sont réunies, le professionnel doit, sur la base d'une connaissance préalable des circonstances de la mission et d'un entretien avec la/les parties concernées, déterminer si : (Voir par. A35-A36)

    (a) Les rôles et les responsabilités des parties concernées sont appropriés compte tenu du contexte ; et (Voir par. A37-A39)
    (b) La mission présente toutes les caractéristiques suivantes :

        (i) Le sujet sous-jacent de la mission est approprié ; (Voir par. A40-A44)
        (ii) Les critères que le professionnel compte voir appliquer pour la préparation de l'information objet de la mission correspondent bien aux circonstances de la mission et présentent les caractéristiques suivantes : (Voir par. A45-A50)

            a. Pertinence.
            b. Exhaustivité.
            c. Fiabilité.
            d. Neutralité.
            e. Compréhensibilité.

        (iii) Les critères que le professionnel compte voir appliquer pour la préparation de l'information objet de la mission seront mis à la disposition des utilisateurs présumés. (Voir par. A51-A52)
        (iv) Le professionnel s'attend à pouvoir recueillir les éléments probants nécessaires sur lesquels fonder sa conclusion ; (Voir par. A53-A55)
        (v) La conclusion du professionnel doit figurer dans un rapport écrit, sous la forme appropriée correspondant soit à une mission d'assurance raisonnable, soit à une mission d'assurance limitée ; et
        (vi) Il y a un objectif rationnel, y compris, dans le cas d'une mission d'assurance limitée, le fait que le professionnel s'attend à pouvoir obtenir un niveau d'assurance qui a du sens. (Voir par. A56)

25. Lorsque les conditions préalables à une mission d'assurance ne sont pas réunies, le professionnel doit s'en entretenir avec la partie contractante. Si aucune modification ne permet de réunir les conditions préalables, le professionnel ne doit pas accepter la mission en tant que mission d'assurance, à moins que la loi ou la réglementation ne l'y oblige. Une mission réalisée dans de telles circonstances ne satisfait pas aux normes ISAE. En conséquence, le professionnel ne doit pas inclure dans le rapport d'assurance une quelconque mention indiquant que la mission a été réalisée selon la présente norme ISAE ou toute autre norme ISAE.

Restriction de l'étendue avant l'acceptation de la mission

26. Lorsque la partie contractante impose dans les termes d'une mission d'assurance proposée une limitation de l'étendue des travaux du professionnel telle que ce dernier considère qu'elle conduira à une impossibilité d'exprimer une conclusion sur l'information objet de la mission, le professionnel ne doit pas accepter cette mission en tant que mission d'assurance, à moins que la loi ou la réglementation ne l'y oblige. (Voir par. A156((c))

Accord sur les termes de la mission

27. Le professionnel doit convenir des termes de la mission avec la partie contractante. Les termes convenus pour la mission doivent être spécifiés, avec suffisamment de détails, dans une lettre de mission ou sous une autre forme d'accord écrit, de confirmation écrite, ou fixées dans la loi ou la réglementation. (Voir par. A57-A58)

28. pour des missions récurrentes, le professionnel doit apprécier si les circonstances requièrent que les termes de la mission soient révisés et s'il est nécessaire de rappeler à la partie contractante les termes existants de la mission.

Acceptation d'une modification des termes de la mission

29. Le professionnel ne doit pas accepter de modification des termes de la mission si aucun motif raisonnable ne le justifie. Si une telle modification est apportée, le professionnel ne doit pas négliger les éléments probants qui avaient été obtenus avant la modification. (Voir par. A59)

Rapport d'assurance prescrit par la loi ou la réglementation

30. Dans certains cas, la loi ou la réglementation d'un pays concerné fixe le contenu ou la formulation du rapport d'assurance. Dans ces circonstances, le professionnel doit apprécier :

    (a) Si les utilisateurs présumés pourraient mal comprendre la conclusion d'assurance ; et
    (b) Dans l'affirmative, si des explications supplémentaires fournies dans le rapport d'assurance peuvent réduire le risque d'un possible malentendu.

    Lorsque le professionnel conclut que des explications supplémentaires dans le rapport d'assurance ne sont pas à même de réduire le risque d'un possible malentendu, le professionnel ne doit pas accepter la mission, à moins qu'il n'y soit tenu par la loi ou la réglementation. Une mission réalisée en application d'une telle loi ou réglementation ne satisfait pas aux normes ISAE. En conséquence, le professionnel ne doit pas inclure dans le rapport d'assurance une quelconque mention indiquant que la mission a été réalisée selon la présente norme ISAE ou toute autre norme ISAE (voir aussi le paragraphe 71).

Gestion de la qualité

Caractéristiques de l'associé responsable de la mission

31. L'associé responsable de la mission doit :

    (a) Être membre d'un cabinet qui applique la norme ISQM 1, ou d'autres exigences professionnelles, ou exigences dans la loi ou la réglementation, qui sont au moins aussi contraignantes que la norme ISQM 1; (Voir par. A60-A66)

Ressources de la mission

    (b) Déterminer que des ressources suffisantes et appropriées pour réaliser la mission sont affectées à l'équipe de mission ou mises à sa disposition en temps utile, en tenant compte de la nature et des circonstances de la mission, des politiques ou procédures du cabinet et de tout changement pouvant survenir au cours de la mission.

    (c) Posséder des compétences en matière de compétences et de techniques en matière d'assurance obtenues grâce à une solide formation et des applications pratiques ; et (Voir par. A60)
    (d) Détenir des compétences, concernant le sujet sous-jacent de la mission et sa mesure ou son évaluation, suffisantes pour pouvoir accepter la responsabilité de la conclusion d'assurance. (Voir par. A67-A68)

32. L'associé responsable de la mission doit : (Voir par. A69)

    (a) Être satisfait que les personnes qui réalisent la mission ont collectivement la compétence et les aptitudes, et qu'ils disposent d'un temps suffisant pour : (Voir par. A70-A71)

        (i) Réaliser la mission conformément aux normes pertinentes et aux exigences légales et réglementaires applicables ; et
        (ii) Être en mesure d'émettre un rapport d'assurance qui est approprié en la circonstance.

    (b) Être satisfait que le professionnel sera en mesure d'être impliqué dans les travaux :

(i) D'un expert désigné par le professionnel lorsque le travail de cet expert doit être utilisé ; et (Voir par. A70-A71)
(ii) D'un autre professionnel, ne faisant pas partie de l'équipe affectée à la mission, lorsque les travaux d'assurance de ce professionnel doivent être utilisés, (Voir par. A72-A73)

dans une mesure qui soit suffisante pour accepter la responsabilité de la conclusion d'assurance sur l'information objet de la mission.

Responsabilités de l'associé responsable de la mission

33. L'associé responsable de la mission doit assumer la responsabilité globale de la gestion et de la réalisation de la qualité de la mission et du fait d'être impliqué de manière suffisante et appropriée tout au long de la mission. Il lui incombe notamment de :

(a) Être satisfait que les politiques et les procédures du cabinet au niveau de l'acceptation et du maintien des relations client et des missions d'assurance ont été suivies ;
(b) Planifier et réaliser la mission (y compris la direction et la supervision appropriées des membres de l'équipe affectée à la mission) conformément aux normes professionnelles et aux exigences législatives et réglementaires applicables ;
(c) Réaliser des revues selon les politiques ou les procédures du cabinet et procéder à une revue de la documentation de la mission à la date du rapport d'assurance, ou avant ; (Voir par. A74)
(d) Tenir à jour la documentation de la mission appropriée afin de fournir la preuve que les objectifs du professionnel sont atteints, et que la mission a été exercée selon les normes ISAE et aux exigences législatives et réglementaires applicables ; et
(e) Veiller à ce que les consultations appropriées soient entreprises par l'équipe affectée à la mission concernant les points difficiles ou controversés.

34. Tout au long de la mission, l'associé responsable de la mission doit rester attentif, au moyen d' observations et de demandes d'informations lorsque cela est nécessaire, à des indications de non-respect des règles d'éthique applicables par des membres de l'équipe affectée à la mission. Lorsque des éléments viennent à l'attention de l'associé responsable de la mission, par le biais du système de gestion de la qualité du cabinet ou autre, indiquant que des membres de l'équipe affectée à la mission ne se sont pas conformés aux règles d'éthique applicables, l'associé responsable de la mission doit définir les mesures appropriées à prendre, après consultation d' autres membres du cabinet.

35. L'associé responsable de la mission doit prendre en compte l'information provenant du processus de suivi et de prise de mesures correctives du cabinet telle que communiquée par le cabinet et, le cas échéant, d'autres cabinets membres du réseau, et déterminer si l'information est susceptible d'affecter la mission d'assurance.

Revue de la qualité de la mission

36. Pour les missions pour lesquelles une revue de qualité est requise, conformément à la norme ISQM 1 ou aux politiques ou procédures du cabinet, l'associé responsable de la mission doit s'entretenir avec la personne chargée de la revue qualité de la mission sur les points importants et les jugements significatifs relevés aux cours de la mission, et ne pas dater le rapport d'assurance avant la date d'achèvement de cette revue.[3]

Esprit critique, jugement professionnel, et compétences et techniques d'assurance

37. Le professionnel doit planifier et réaliser sa mission en faisant preuve d'esprit critique, et en étant conscient qu'il peut exister des situations conduisant à ce que l'information objet de la mission comporte des anomalies significatives. (Voir par. A76-A80)

[3] Norme ISQM 2, *Mission des revues de la qualité*.

38. Le professionnel doit exercer son jugement professionnel lors de la planification et de la réalisation d'une mission d'assurance, y compris pour définir la nature, le calendrier et l'étendue des procédures. (Voir par. A81-A85)

39. Le professionnel doit appliquer les compétences et techniques en matière d'assurance dans le cadre d'un processus de mission itératif et systématique.

Planification et exécution de la mission

Planification

40. Le professionnel doit planifier la mission afin de faciliter sa mise en œuvre, notamment en fixant la portée, le calendrier et la direction de la mission, et en définissant la nature, le calendrier et l'étendue des procédures prévues qui doivent être réalisées afin d'atteindre l'objectif du professionnel. (Voir par. A86-A89)

41. Le professionnel doit définir si les critères conviennent aux circonstances de la mission, et notamment s'ils présentent les caractéristiques identifiées au paragraphe 24(b)(ii).

42. S'il s'avère, une fois la mission acceptée, qu'une ou plusieurs conditions préalables à une mission d'assurance ne sont pas réunies, le professionnel doit s'en entretenir avec la (les) partie(s) appropriée(s) et déterminer :

    (a) Si la question peut être résolue de manière satisfaisante pour le professionnel ;
    (b) S'il est approprié de poursuivre la mission ; et
    (c) S'il faut ou non communiquer ce fait dans le rapport d'assurance, , et si oui comment.

43. S'il s'avère, une fois que la mission a été acceptée, que tout ou partie des critères ne conviennent pas, ou que tout ou partie du sujet sous-jacent de la mission n'est pas approprié à une mission d'assurance, le professionnel doit envisager de se démettre de sa mission, lorsque ceci est permis par la loi ou la réglementation. Si le professionnel poursuit la mission, il devra formuler une conclusion avec réserve, une conclusion défavorable, ou une impossibilité d'exprimer une conclusion, selon les circonstances. (Voir par. A90-A91)

Caractère significatif

44. Le professionnel doit tenir compte du caractère significatif lors de : (Voir par. A92-A100)

    (a) La planification et la réalisation de la mission d'assurance, notamment lorsqu'il définit la nature, le calendrier et l'étendue des procédures ; et
    (b) L'évaluation du fait que l'information objet de la mission comporte ou non des anomalies significatives.

Prise de connaissance du sujet sous-jacent de la mission et des autres circonstances de la mission

45. Le professionnel doit s'enquérir auprès de la/des partie(s) appropriée(s) afin de savoir :

    (a) Si elles ont ou non connaissance d'anomalies intentionnelles avérées, suspectées ou alléguées ou de non-respect des textes législatifs et réglementaires affectant l'information objet de la mission ; (Voir par. A101-A102)
    (b) Si la partie responsable dispose ou non d'une fonction d'audit interne et, si oui, de procéder à des demandes d'informations afin d'acquérir une connaissance des activités et des principales conclusions de la fonction d'audit interne au regard de l'information objet de la mission ; et
    (c) Si la partie responsable a eu recours ou non à des experts dans la préparation de l'information objet de la mission.

Assurance limitée	Assurance raisonnable
46. L. Le professionnel doit acquérir une connaissance suffisante du sujet sous-jacent de la mission et des autres circonstances de la mission pour : (a) Permettre au professionnel d'identifier les domaines dans lesquels une anomalie significative de l'information, objet de la mission, est probable ; et (b) Ce faisant, disposer d'une base pour concevoir et mettre en œuvre des procédures permettant de répondre aux domaines identifiés au paragraphe 46L(a) et obtenir une assurance limitée pour étayer la conclusion du professionnel. (Voir par. A101-105, A108)	46R. Le professionnel doit acquérir une connaissance suffisante du sujet sous-jacent de la mission et des autres circonstances de la mission pour : (a) Permettre au professionnel d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalie significative dans l'information, objet de la mission ; et (b) Ce faisant, disposer d'une base pour concevoir et mettre en œuvre les diligences permettant de répondre aux risques évalués et obtenir une assurance raisonnable pour étayer sa conclusion. (Voir par. A101-104, A108)
47. L. Lors de sa prise de connaissance du sujet sous-jacent de la mission et des autres circonstances de la mission en vertu du paragraphe 46L, le professionnel doit tenir compte du processus utilisé pour préparer l'information, objet de la mission. (Voir par. A107)	47R. Lors de sa prise de connaissance du sujet sous-jacent de la mission et des autres circonstances de la mission en vertu du paragraphe 46R, le professionnel doit prendre connaissance du contrôle interne pertinent à la mission, exercé sur la préparation de l'information objet de la mission. Il doit notamment évaluer la conception des contrôles pertinents à la mission et déterminer s'ils ont été mis en œuvre en réalisant des procédures en plus des demandes d'informations auprès du personnel responsable de l'information objet de la mission. (Voir par. A106)

Obtenir des éléments probants

Prise en compte du risque et réponses aux risques

Assurance limitée	Assurance raisonnable
48. L. Compte tenu de sa prise de connaissance (voir par. 46L), le professionnel doit : (Voir par. A109-A113) (a) Identifier les domaines dans lesquels une anomalie significative de l'information, objet de la mission, est probable; et (b) Concevoir et mettre en œuvre des procédures permettant de répondre aux domaines identifiés au paragraphe 48L(a) et obtenir une assurance limitée pour étayer sa conclusion.	48R. Compte tenu de sa prise de connaissance (voir paragraphe 46R), le professionnel doit : (Voir par. A109-A111) (a) Identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives dans l'information objet de la mission ; et (b) Concevoir et mettre en œuvre des procédures permettant de répondre aux risques évalués et obtenir une assurance raisonnable pour étayer sa conclusion. Outre toutes les autres diligences effectuées sur l'information objet de la mission qui sont appropriées au vu des circonstances de la mission, les diligences mises en œuvre par le professionnel doivent inclure l'obtention d' éléments probants

	suffisants et appropriés sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles pertinents sur l'information objet de la mission lorsque : (i) L'évaluation par le professionnel des risques d'anomalies significatives repose sur le postulat d'un fonctionnement efficace des contrôles ; ou lorsque (ii) Les procédures autres que les tests des contrôles ne pourront fournir à elles seules suffisamment d'éléments probants appropriés.

Assurance limitée	***Assurance raisonnable***
Déterminer si des procédures supplémentaires sont nécessaires dans une mission d'assurance limitée 49. L. Si le professionnel a connaissance d'un ou plusieurs points qui le portent à croire que l'information objet de la mission comporte des anomalies significatives, il doit concevoir et mettre en œuvre des diligences supplémentaires afin de recueillir d'autres éléments probants jusqu'à pouvoir: (Voir par. A113-A118) (a) Conclure que le point en question n'est pas susceptible de conduire à ce que l'information objet de la mission comporte des anomalies significatives, ou (b) Déterminer que le(s) point(s) en question conduise(nt) à ce que l'information objet de la mission comporte des anomalies significatives.	Révision de l'évaluation des risques lors d'une mission d'assurance raisonnable 49R. L'évaluation par le professionnel des risques d'anomalies significatives dans l'information objet de la mission peut évoluer au cours de la mission au fur et à mesure que des éléments probants supplémentaires sont recueillis.. Dans les situations où le professionnel recueille des éléments probants et qu'il existe des incohérences avec les éléments probants à partir desquels il a fondé son évaluation initiale, le professionnel doit réviser son évaluation et modifier en conséquence les procédures complémentaires planifiées. (Voir par. A113)

50. Lorsqu'il définit et met en œuvre des procédures, le professionnel doit apprécier la pertinence et la fiabilité des informations qui seront utilisées comme éléments probants. Si :

    (a) Les éléments probants recueillis à partir d'une source sont incohérents avec ceux recueillis à partir d'une autre source ; ou
    (b) Le professionnel doute de la fiabilité des informations qui seront utilisées comme éléments probants,

    le professionnel doit déterminer quelles modifications il convient d'apporter aux procédures ou quelles procédures supplémentaires il convient de mettre en œuvre pour résoudre le problème et il doit s'interroger sur l'incidence éventuelle de ce problème sur les autres aspects de la mission.

51. Le professionnel doit récapituler les anomalies non corrigées relevées au cours de la mission, sauf lorsqu'elles sont manifestement insignifiantes. (Voir par. A119-A120)

Travail réalisé par un expert désigné par le professionnel

52. Lorsque le travail réalisé par un expert désigné par le professionnel doit être utilisé, le professionnel doit aussi : (Voir par. A121-A125)

    (a) Évaluer si l'expert qu'il design possède la compétence, les aptitudes et l'objectivité nécessaires au regard des besoins du professionnel. Si cet expert est un expert externe, l'évaluation de son objectivité doit comprendre des investigations concernant ses intérêts et ses relations qui seraient de nature à porter atteinte à son objectivité; (Voir par. A126-A129)
    (b) Acquérir une connaissance suffisante du domaine d'expertise de l'expert qu'il désigne ; (Voir par. A130-A131)
    (c) Se mettre d'accord avec l'expert qu'il a désigné sur la nature, l'étendue et les objectifs des travaux de cet expert ; et (Voir par. A132-A133)
    (d) Évaluer le caractère adéquat des travaux de l'expert qu'il a désigné au regard des besoins du professionnel. (Voir par. A134-A135)

Travail réalisé par un autre professionnel, un expert désigné par une partie responsable, par la personne chargée de la mesure ou de l'évaluation, ou un auditeur interne (Voir par. A136)

53. Lorsque le travail d'un autre professionnel doit être utilisé, le professionnel doit évaluer si ce travail est adéquat pour ses besoins.

54. Si les informations qui seront utilisées comme éléments probants ont été produites à partir des travaux d'un expert désigné par une partie responsable ou une personne chargée de la mesure ou de l'évaluation, le professionnel doit, dans la mesure du possible et en tenant compte de l'importance des travaux de cet expert pour ses besoins :

    (a) Évaluer la compétence, les aptitudes et l'objectivité de cet expert ;
    (b) Prendre connaissance des travaux de cet expert ; et
    (c) Apprécier le caractère approprié des travaux de cet expert en tant qu'éléments probants.

55. Lorsque le professionnel a l'intention d'utiliser les travaux de la fonction d'audit interne, il doit évaluer :

    (a) Dans quelle mesure la position de la fonction d'audit interne dans l'organisation ainsi que les politiques et procédures pertinentes favorisent ou non l'objectivité des auditeurs internes ;
    (b) Le niveau de compétence de la fonction d'audit interne ;
    (c) Si la fonction d'audit interne adopte ou non une approche systématique et rigoureuse assortie d'un contrôle qualité; et
    (d) Si les travaux de la fonction d'audit interne est adéquate pour les besoins de la mission.

Déclarations écrites

56. Le professionnel doit demander à la/aux partie(s) appropriée(s) une déclaration écrite :

    (a) Selon laquelle elles ont fourni au professionnel toutes les informations que les parties appropriées estiment pertinentes à la mission. (Voir par. A54-A55 et A137-A139)
    (b) Confirmant la mesure ou l'évaluation du sujet sous-jacent de la mission au regard des critères applicables, y compris le fait que tous les éléments pertinents sont présents dans l'information objet de la mission.

57. Si, outre les déclarations requises, le professionnel estime nécessaire d'obtenir une ou plusieurs autres déclarations écrites pour appuyer d'autres éléments probants qui sont pertinents pour l'information objet de la mission, le professionnel doit demander d'autres déclarations écrites sur ces points.

58. Lorsque les déclarations écrites concernent des éléments qui sont importants pour l'information objet de la mission, le professionnel doit :

(a) Évaluer leur caractère raisonnable et leur cohérence avec les autres éléments probants obtenus, y compris les autres déclarations (verbales ou écrites) ; et
(b) Se demander si l'on peut s'attendre à ce que les personnes effectuant les déclarations soient bien renseignées sur ces questions.

59. La date des déclarations écrites doit être aussi proche que possible de la date du rapport d'assurance, mais pas postérieure à celle-ci.

Déclarations écrites demandées non fournies ou non fiables

60. Si une ou plusieurs des déclarations écrites demandées ne sont pas fournies ou si le professionnel conclut à l'existence d'un doute sur la compétence, l'intégrité, l'éthique ou la diligence des personnes fournissant les déclarations écrites, ou conclut que les déclarations écrites ne sont pas fiables pour toute autre raison, le professionnel doit : (Voir par. A140)

(a) S'entretenir de cette question avec la/les partie(s) appropriée(s) ;
(b) Réévaluer l'intégrité des personnes à qui les déclarations ont été demandées ou qui les ont fournies, et évaluer l'incidence que peut avoir une telle situation sur la fiabilité des déclarations (verbales ou écrites) et les éléments probants en général ; et
(c) Prendre les mesures appropriées, et notamment déterminer l'incidence possible d'une telle situation sur la conclusion exprimée dans le rapport d'assurance.

Evénements postérieurs

61. Lorsque cela est pertinent à la mission, le professionnel doit apprécier l'incidence des événements se produisant jusqu'à la date du rapport d'assurance sur l'information objet de la mission et sur le rapport d'assurance, et traiter de manière appropriée les événements dont il a eu connaissance après la date de son rapport d'assurance et qui, s'il en avait eu connaissance avant cette date, auraient pu le conduire à amender le rapport d'assurance. La mesure dans laquelle les événements postérieurs doivent être pris en compte dépend du risque que ces événements aient une incidence sur l'information objet de la mission et sur la pertinence de la conclusion du professionnel. Le professionnel n'est toutefois aucunement tenu de réaliser des procédures sur l'information objet de la mission après la date du rapport d'assurance. (Voir par. A141-A142)

Autres informations

62. Lorsque les documents contenant l'information objet de la mission et le rapport d'assurance y afférent comportent d'autres informations, le professionnel doit lire ces autres informations afin d'identifier les incohérences significatives, le cas échéant, avec l'information objet de la mission ou le rapport d'assurance et si, à la lecture de ces autres informations, le professionnel : (Voir par. A143)

(a) Identifie une incohérence significative entre ces autres informations et l'information objet de la mission ou le rapport d'assurance ; ou
(b) Prend connaissance d'une anomalie significative dans les faits relatés dans ces autres informations, sans lien avec les éléments apparaissant dans l'information objet de la mission ou le rapport d'assurance,

le professionnel doit s'entretenir de ces éléments avec la/les partie(s) appropriée(s) et prendre les mesures qu'il estime appropriées.

Description des critères applicables

63. Le professionnel doit évaluer si l'information objet de la mission renvoie de manière adéquate aux critères applicables ou les décrit suffisamment. (Voir par. A144-A146)

Formuler la conclusion de la mission d'assurance

64. Le professionnel doit évaluer le caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis dans le cadre de la mission et, si les circonstances l'exigent, essayer d'obtenir d'autres éléments probants. Le professionnel doit tenir compte de tous les éléments probants pertinents, indépendamment du fait qu'ils corroborent ou contredisent la mesure ou l'évaluation du sujet sous-jacent de la mission au regard des critères applicables. Si le professionnel n'est pas en mesure d'obtenir tous les éléments probants supplémentaires nécessaires, il doit tenir compte des implications que cela a sur sa conclusion visée au paragraphe 65. (Voir par. A147-A153)

65. Le professionnel doit formuler une conclusion quant au fait que l'information objet de la mission comporte ou ne comporte pas d'anomalies significatives. Lors de la formulation de cette conclusion, le professionnel doit prendre en compte sa conclusion visée au paragraphe 64 concernant le caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis et évaluer si les anomalies non corrigées prises individuellement ou cumulées sont, ou non, significatives. (Voir par. A3 et A154-A154)

66. Lorsque le professionnel n'est pas en mesure de recueillir les éléments probants suffisants et appropriés, cela constitue une limitation à l'étendue des travaux et le professionnel doit formuler une conclusion avec réserve, formuler une impossibilité d'exprimer une conclusion, ou se démettre de la mission lorsque la loi ou la réglementation applicable l'y autorisent, selon le cas. (Voir par. A156-A158)

Préparer le rapport d'assurance

67. Le rapport d'assurance doit prendre une forme écrite, et contenir une formulation sans équivoque de la conclusion que porte le professionnel sur l'information objet de la mission. (Voir par. A2, A159-A161)

68. La conclusion du professionnel doit être clairement séparée des informations ou des explications qui ne visent pas à remettre en cause sa conclusion, notamment les Observations, les Autres points, les constatations liées à des aspects particuliers de la mission, les recommandations ou les informations complémentaires figurant dans le rapport d'assurance. La formulation doit clairement indiquer que les Observations, les Autres points, les constatations, les recommandations ou les informations complémentaires ne visent pas à remettre en cause la conclusion du professionnel. (Voir par. A159-A161)

Contenu du rapport d'assurance

69. Le rapport d'assurance doit inclure au minimum les éléments fondamentaux suivants :

    (a) Un titre qui indique clairement que le rapport est un rapport d'assurance indépendant. (Voir par. A162)
    (b) Un destinataire. (Voir par. A163)
    (c) Une identification ou description du niveau d'assurance obtenu par le professionnel, de l'information objet de la mission et, s'il y a lieu, du sujet sous-jacent de la mission. Lorsque la conclusion du professionnel prend la forme d'une déclaration faite par la/les partie(s) appropriée(s), cette déclaration doit accompagner le rapport d'assurance, être reproduite dans le rapport d'assurance, ou y faire l'objet d'un renvoi vers une source accessible aux utilisateurs présumés. (Voir par. A164)
    (d) Une identification des critères applicables. (Voir par. A165)
    (e) Le cas échéant, une description de toutes les limites inhérentes significatives associées à la mesure ou à l'évaluation du sujet sous-jacent de la mission au regard des critères applicables. (Voir par. A166)
    (f) Lorsque les critères applicables sont conçus à des fins spécifiques, une déclaration attirant l'attention des lecteurs sur ce fait et, qu'en conséquence, l'information objet de la mission peut ne pas convenir à d'autres fins. (Voir par. A167-A168)
    (g) Une déclaration afin d'identifier la partie responsable et la personne chargée de la mesure ou de l'évaluation si elle est distincte, en décrivant leurs responsabilités et celles du professionnel. (Voir par. A169)

(h) Une déclaration selon laquelle la mission a été effectuée conformément à la présente norme ISAE ou, lorsqu'il existe une norme ISAE s'appliquant au sujet sous-jacent spécifique, à cette norme ISAE. (Voir par. A170-A171)

(i) Une déclaration selon laquelle le cabinet dont le professionnel est membre applique la norme ISQM 1, ou d'autres exigences professionnelles ou des exigences prévues par la loi ou la réglementation qui sont au moins aussi contraignantes que la norme ISQM 1. Si le professionnel n'est pas un professionnel comptable, la déclaration doit identifier les exigences professionnelles ou les exigences prévues par la loi ou la réglementation appliquées qui sont au moins aussi contraignantes que la norme ISQM 1. (Voir par. A172)

(j) Une déclaration selon laquelle le professionnel respecte les exigences relatives à l'indépendance et les autres règles d'éthique du Code de l'IESBA, ou les autres exigences professionnelles ou les exigences prévues par la loi ou la réglementation qui sont au moins aussi contraignantes que les dispositions du Code de l'IESBA relatives aux missions d'assurance. Si le professionnel n'est pas un professionnel comptable, la déclaration doit identifier les exigences professionnelles ou les exigences prévues par la loi ou la réglementation appliquées qui sont au moins aussi contraignantes que les dispositions du Code de l'IESBA relatives aux missions d'assurance. (Voir par. A173)

(k) Un résumé circonstancié des travaux réalisés permettant d'étayer la conclusion du professionnel. Dans le cas d'une mission d'assurance limitée, une appréciation de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures effectuées est essentielle pour comprendre la conclusion du professionnel. Dans une mission d'assurance limitée, le résumé des travaux réalisés doit indiquer que :

(i) La nature et la forme des procédures effectuées dans une mission d'assurance limitée varient, et que leur étendue est moindre que dans une mission d'assurance raisonnable ; et

(ii) Par conséquent, que le niveau d'assurance obtenu dans une mission d'assurance limitée est nettement plus faible que celui qui aurait été obtenu dans une mission d'assurance raisonnable. (Voir par. A6, A174-A178)

(l) La conclusion du professionnel : (Voir par. A2, A179-A181)

(i) Le cas échéant, la conclusion doit informer les utilisateurs présumés du contexte dans lequel la conclusion du professionnel doit être lue. (Voir par. A180)

(ii) Dans une mission d'assurance raisonnable, la conclusion doit être exprimée sous une forme positive. (Voir par. A179)

(iii) Dans une mission d'assurance limitée, la conclusion doit être exprimée sous une forme qui indique si, sur la base des procédures effectuées et des éléments probants recueillis, un ou plusieurs points ont retenu l'attention du professionnel le portant à croire que l'information objet de la mission comporte des anomalies significatives. (Voir par. A181)

(iv) La conclusion des points (ii) ou (iii) doit être formulée à l'aide des mots appropriés au sujet sous-jacent de la mission et aux critères applicables selon les circonstances de la mission, et formulée selon les termes : (Voir par. A182)

a. du sujet sous-jacent de la mission et des critères applicables ;
b. de l'information objet de la mission et des critères applicables ; ou
c. de la déclaration faite par la/les partie(s) appropriée(s).

(v) Lorsque le professionnel exprime une conclusion modifiée, le rapport d'assurance doit inclure :

a. Une section fournissant une description de la/des points(s) à l'origine de la modification ; et
b. Une section contenant la conclusion modifiée du professionnel. (Voir par. A183)

(m) La signature du professionnel. (Voir par. A184)

(n) La date du rapport d'assurance. Le professionnel doit dater son rapport d'assurance à une date qui ne soit pas antérieure à celle à laquelle :

(i) Le professionnel a recueilli les éléments probants pour étayer sa conclusion, y compris ceux montrant que les parties responsables ont déclaré qu'elles prenaient la responsabilité de l'information objet de la mission ; et
(ii) Lorsque la revue de qualité de la mission est requise conformément à la norme ISQM 1 ou aux politiques et procédures du cabinet, la revue de qualité de la mission est achevée.(Voir par. A185)

(o) Le lieu, dans le ressort où opère le professionnel.

Référence à l'expert désigné par le professionnel dans le rapport d'assurance

70. Si le professionnel fait référence dans le rapport d'assurance aux travaux d'un expert qu'il a désigné, la formulation dudit rapport ne doit pas sous-entendre que la responsabilité du professionnel quant à la conclusion exprimée dans ce rapport est réduite en raison de l'implication de cet expert. (Voir par. A186-A188)

Rapport d'assurance prévu par la loi ou la réglementation

71. Lorsque le professionnel est tenu par la loi ou la réglementation d'émettre son rapport d'assurance en suivant une présentation ou une rédaction spécifique, ce rapport ne doit faire référence à la présente norme ISAE ou aux autres normes ISAE que s'il indique, au minimum, chacun des éléments identifiés au paragraphe 69.

Conclusions modifiées et non modifiées

72. Le professionnel doit exprimer une conclusion non modifiée lorsqu'il aboutit à la conclusion :

(a) Dans le cas d'une mission d'assurance raisonnable, que l'information objet de la mission a été établie, dans tous ses aspects significatifs, conformément aux critères applicables ; ou
(b) Dans le cas d'une mission d'assurance limitée, que, sur la base des procédures effectuées et des éléments probants recueillis, aucun point n'a retenu l'attention du professionnel et ne le porte à croire que l'information objet de la mission n'avait pas été établie, dans tous ses aspects significatifs, conformément aux critères applicables.

73. Si le professionnel considère nécessaire :

(a) D'attirer l'attention des utilisateurs présumés sur un point présenté ou mentionné dans l'information objet de la mission et qui, selon le jugement du professionnel, est d'une importance telle qu'il est essentiel à la compréhension de l'information objet de la mission par les utilisateurs présumés (un paragraphe d'observation) ; ou
(b) De communiquer un point autre que ceux présentés ou mentionné dans l'information objet de la mission et qui, selon le jugement du professionnel, est pertinent pour la compréhension par les utilisateurs présumés, de la mission, des responsabilités du professionnel ou de son rapport d'assurance (un paragraphe relatif à d'autres points),

et que ceci n'est pas interdit par la loi ou la réglementation, le professionnel doit le faire en incluant un paragraphe dans le rapport d'assurance, sous un intitulé approprié et en indiquant clairement que sa conclusion n'est pas modifiée au regard de ce point. Lorsqu'il s'agit d'un paragraphe d'observation, celui-ci ne peut faire référence qu'aux informations présentées ou mentionnées dans l'information objet de la mission.

74. Le professionnel doit exprimer une conclusion modifiée dans les circonstances suivantes :

(a) Lorsque, selon son jugement professionnel, le professionnel conclut à l'existence d'une limitation à l'étendue des travaux et que cela pourrait avoir une incidence significative (Voir par. 66). Dans ce cas, le professionnel doit exprimer une conclusion avec réserve ou formuler une impossibilité d'exprimer une conclusion.

(b) Lorsque, selon son jugement professionnel, le professionnel conclut que l'information objet de la mission comporte des anomalies significatives. Dans ce cas, le professionnel doit exprimer une conclusion avec réserve ou une conclusion défavorable. (Voir par. A191)

75. Le professionnel doit exprimer une conclusion avec réserve lorsque, selon son jugement professionnel, il conclut que les incidences, ou les incidences éventuelles, d'un point ne sont pas si significatives et n'ont pas de caractère diffus au point de justifier une conclusion défavorable ou une impossibilité d'exprimer une conclusion. Une conclusion avec réserve doit être exprimée « sous réserve » des incidences, ou des incidences éventuelles, du point justifiant les réserves. (Voir par. A189-A190)

76. Si le professionnel exprime une conclusion modifiée en raison d'une limitation à l'étendue des travaux mais qu'il a aussi connaissance d'un ou plusieurs points donnant lieu à des anomalies significatives dans l'information objet de la mission, il doit inclure dans le rapport d'assurance une description claire à la fois de la limitation à l'étendue des travaux et du ou des points donnant lieu aux anomalies significatives dans l'information objet de la mission.

77. Lorsque la déclaration faite par la ou les partie(s) appropriée(s) a identifié et décrit de manière adéquate que l'information objet de la mission comporte une anomalie significative, le professionnel doit :

(a) Soit formuler une conclusion avec réserve ou une conclusion défavorable formulée en termes du sujet sous-jacent de la mission et des critères applicables ;
(b) Soit, s'il est tenu par les termes de la mission d'utiliser dans la conclusion les mots de la déclaration faite par la ou les partie(s) appropriée(s), exprimer une conclusion sans réserve mais inclure un paragraphe d'observation dans le rapport d'assurance en renvoyant à la déclaration faite par la ou les partie(s) appropriée(s) qui identifie et décrit de manière adéquate que l'information, objet de la mission, comporte une anomalie significative. (Voir par. A192)

Autres obligations de communication

78. Le professionnel doit apprécier si, en vertu des termes de la mission et des autres circonstances de la mission, l'un ou l'autre point ayant retenu son attention doit être communiqué à la partie responsable, à la personne chargée de la mesure ou de l'évaluation, à la partie contractante, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise ou à d'autres. (Voir par. A193-A199)

Documentation

79. Le professionnel doit préparer en temps voulu une documentation sur la mission étayant le rapport d'assurance et qui soit suffisante et appropriée pour permettre à un professionnel expérimenté, n'ayant aucun lien antérieur avec la mission, de comprendre : (Voir par. A200-A204)

(a) La nature, le calendrier et l'étendue des procédures réalisées en application de la norme ISAE pertinente et des exigences légales et réglementaires applicables.
(b) Les résultats des procédures mises en œuvre et les éléments probants recueillis ; et
(c) Les points importants relevés lors de la mission, les conclusions auxquelles ils ont conduit et les jugements professionnels importants exercés pour aboutir à ces conclusions.

80. Lorsque le professionnel a relevé une information qui est incohérente avec ses conclusions finales concernant un point important, il doit documenter la façon dont il a traité cette incohérence.

81. Le professionnel doit rassembler la documentation relative à la mission dans un dossier de mission et achever le processus administratif visant la mise en forme finale de ce dossier en temps voulu après la date du rapport d'assurance. (Voir par. A205-A206)

82. Après que la mise en forme finale du dossier de mission a été achevée, le professionnel ne doit pas supprimer ou détruire la documentation relative à la mission, quelle qu'en soit la nature, avant la fin de la période de conservation des dossiers. (Voir par. A207)

83. Lorsque le professionnel estime nécessaire de modifier la documentation existante relative à la mission, ou d'y ajouter de nouveaux documents après l'achèvement de la mise en forme finale dossier de mission, il doit documenter, quelle que soit la nature des modifications ou les ajouts apportés :

    (a) Les raisons spécifiques de ces modifications ou ajouts ; et
    (b) L'identité des personnes qui ont apporté des modifications ou ajouts à la documentation et qui les ont revus, ainsi que la date à laquelle cela a été fait.

****

Modalités d'application et autres informations explicatives

Introduction (Voir par. 6)

A1. Les missions de conseil font appel aux compétences techniques, à la formation, aux observations, à l'expérience et aux connaissances du professionnel. Ces missions consistent en un processus analytique qui suppose généralement une combinaison des activités suivantes : l'établissement d'objectifs, la recherche de faits, la définition de problèmes ou d'opportunités, l'évaluation d'alternatives, la formulation de recommandations y compris des actions à mener, la communication de résultats et parfois la mise en œuvre et le suivi. Si un rapport est délivré, il prend généralement la forme d'un exposé descriptif (ou « rapport détaillé »). Généralement, les travaux ne sont effectués qu'en vue d'une utilisation par le client et au profit de celui-ci. La nature et l'étendue des travaux sont définies sur la base d'un accord entre le professionnel et le client. Un service qui répond à la définition d'une mission d'assurance n'est pas une mission de conseil, mais une mission d'assurance.

Objectifs

Cas où l'information objet de la mission comprend un certain nombre d'aspects (Voir par. 10, 65, 69(l))

A2. Lorsque l'information objet de la mission est constituée d'un certain nombre d'aspects, des conclusions séparées peuvent être fournies pour chaque aspect. Il n'est pas nécessaire que chacune de ces conclusions séparées fournisse le même niveau d'assurance. Chaque conclusion est plutôt exprimée sous la forme qui convient selon qu'il s'agit d'une mission d'assurance raisonnable ou d'une mission d'assurance limitée. Dans la présente norme ISAE, lorsque des conclusions séparées sont exprimées, l'emploi du terme « conclusion » englobe chacune de ces conclusions séparées.

Définitions

La nature, le calendrier et l'étendue des procédures mises en œuvre dans une mission d'assurance limitée ou dans une mission d'assurance raisonnable (Voir par. 12(a)(i))

A3. Comme le niveau d'assurance obtenu d'une mission d'assurance limitée est moins élevé que celui qui découle d'une mission d'assurance raisonnable, les procédures que le professionnel met en œuvre lorsqu'il réalise une mission d'assurance limitée sont de nature différente et d'étendue moindre que celles mises en œuvre lors d'une mission d'assurance raisonnable et elles suivent un calendrier différent. Les principales différences entre les procédures mises en œuvre dans une mission d'assurance raisonnable et celles qui sont mises en œuvre dans une mission d'assurance limitée sont:

    (a) l'importance accordée à la nature des diverses procédures en tant que sources d'éléments probants est susceptible de varier selon les circonstances de la mission. Par exemple, le professionnel peut juger approprié, dans une mission d'assurance limitée donnée,

d'accorder relativement plus d'importance aux demandes d'informations auprès du personnel de l'entité et aux procédures analytiques, et relativement moins — sinon pas du tout — d'importance aux tests de procédures et à l'obtention d'éléments probants de sources externes que dans une mission d'assurance raisonnable ;

(b) dans une mission d'assurance limitée, le professionnel peut :

- soit réduire le nombre d'éléments sélectionnés pour examen,
- soit réduire le nombre de procédures mises en œuvre (par exemple, ne mettre en œuvre que des procédures analytiques dans les cas où, dans une mission d'assurance raisonnable, on mettrait en œuvre d'autres procédures en plus des procédures analytiques) ;

(c) dans une mission d'assurance raisonnable, les procédures analytiques mises en œuvre en réponse à l'évaluation du risque de mission impliquent l'établissement d'attentes suffisamment précises pour permettre de déceler les anomalies significatives. Dans une mission d'assurance limitée, les procédures analytiques peuvent être conçues en vue d'étayer les attentes en ce qui concerne la direction des tendances, les corrélations et les ratios plutôt que pour déceler les anomalies avec le degré de précision attendu dans une mission d'assurance raisonnable ;

(d) en outre, dans une mission d'assurance limitée, lorsque des variations, des corrélations ou des écarts importants sont relevés, il est possible d'obtenir des éléments probants appropriés en faisant des demandes d'informations et en examinant les réponses obtenues à la lumière des circonstances connues de la mission ;

(e) de plus, lorsqu'il met en œuvre des procédures analytiques dans une mission d'assurance limitée, le professionnel peut utiliser, par exemple, des données d'un degré de regroupement plus élevé, comme des données trimestrielles plutôt que mensuelles, ou des données qui n'ont pas fait l'objet de procédures distinctes aussi étendues pour en tester la fiabilité que dans le cadre d'une mission d'assurance raisonnable.

Un niveau d'assurance qui a du sens (Voir par. 12(a)(i)b., 47L)

A4. En général, le niveau d'assurance que le professionnel cherche à obtenir n'est pas quantifiable, et celui-ci doit exercer son jugement professionnel pour déterminer si ce niveau a du sens dans les circonstances de la mission. Dans une mission d'assurance limitée, le professionnel met en œuvre des procédures qui sont limitées par rapport à celles qu'il est nécessaire de mettre en œuvre dans une mission d'assurance raisonnable, mais qui sont néanmoins planifiées de manière à obtenir un niveau d'assurance qui a du sens. Le niveau d'assurance obtenu par le professionnel est considéré comme ayant du sens s'il est probable qu'il élèvera à un niveau qui n'est clairement pas insignifiant la confiance des utilisateurs présumés concernant l'information objet de la mission (voir également les paragraphes A16-A18).

A5. Pour l'ensemble des missions d'assurance limitée, la définition donnée à une assurance qui a du sens peut aller d'un niveau juste supérieur à celui susceptible d'élever à un niveau qui n'est pas insignifiant la confiance des utilisateurs présumés concernant l'information objet de la mission, à un niveau se situant juste au-dessous d'une assurance raisonnable. Le niveau qui a du sens pour une mission donnée est défini dans cet intervalle par appel au jugement et dépend des circonstances de la mission, y compris des besoins d'information des utilisateurs présumés en tant que groupe, des critères, et du sujet sous-jacent dela mission.

A6. Comme le niveau d'assurance obtenu par le professionnel dans une mission d'assurance limitée peut varier, le rapport du professionnel contient un résumé informatif des procédures mises en œuvre, reconnaissant qu'il est fondamental d'apprécier la nature, le calendrier et l'étendue de ces procédures pour comprendre la conclusion formulée par le professionnel (voir paragraphes 69(k) et A174-A178).

A7. Des exemples de facteurs pouvant être utiles pour déterminer ce qui constitue une assurance qui a du sens dans une mission sont :

- les caractéristiques du sujet sous-jacent de la mission et les critères et l'existence, le cas échéant, de normes ISAE portant sur des sujets spécifiques s'appliquant à la situation ;

- les consignes ou autres indications de la partie contractante quant à la nature de l'assurance qu'il demande au professionnel d'obtenir. Par exemple, les termes de la mission peuvent stipuler des procédures particulières que la partie contractante estime nécessaires ou des aspects particuliers de l'information objet de la mission sur lesquels la partie contractante souhaite que le professionnel concentre ses procédures. Le professionnel peut par ailleurs considérer que d'autres procédures sont requises pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés afin d'obtenir une assurance qui a du sens ;
- les pratiques généralement reconnues, s'il en existe, en ce qui concerne les missions d'assurance visant spécifiquement l'information objet de la mission, ou des informations semblables ou connexes ;
- les besoins d'information des utilisateurs présumés en tant que groupe. Généralement, plus la formulation d'une conclusion inappropriée lorsque l'information objet de la mission comporte des anomalies significatives a des conséquences importantes pour les utilisateursprésumés, plus le niveau d'assurance considéré comme ayant du sens pour répondre aux besoins de ces utilisateurs est élevé. Par exemple, dans certains cas, la formulation d'une conclusion inappropriée peut avoir, pour les utilisateurs présumés, une conséquence si grande qu'une mission d'assurance raisonnable est nécessaire pour que le professionnel puisse obtenir une assurance qui a du sens dans les circonstances ;
- le fait que les utilisateurs présumés s'attendent à ce que le professionnel exprimera une assurance limitée à l'égard de l'information objet de la mission dans un bref délai et à faible coût.

Exemples de missions d'attestation (Voir par. 12(a)(ii)a.)

A8. Des exemples de missions qui peuvent être réalisées conformément à la présente norme ISAE sont :

(a) Développement durable : une mission portant sur le développement durable comporte l'obtention d'une assurance sur un rapport préparé par la direction ou un expert désigné par la direction (la personne chargée de la mesure ou de l'évaluation) au sujet de la performance de l'entité en matière de développement durable.
(b) Conformité à la loi ou à la réglemention : une mission portant sur la conformité à la loi ou à la réglementation comporte l'obtention d'une assurance sur une déclaration faite par une autre partie (la personne chargée de la mesure ou de l'évaluation) au sujet de la conformité à la loi ou à la réglementation applicable.
(c) Optimisation des ressources : une mission portant sur l'optimisation des ressources comporte l'obtention d'une assurance sur une mesure ou une évaluation de l'optimisation des ressources faite par une autre partie (la personne chargée de la mesure ou de l'évaluation).

Compétences et techniques en matière d'assurance (Voir par. 12(b))

A9. Les compétences et techniques en matière d'assurance comprennent :

- l'application de l'esprit critique et du jugement professionnel ;
- la planification et la réalisation de la mission d'assurance, y compris la collecte et l'évaluation des éléments probants ;
- la compréhension des systèmes d'information ainsi que du rôle et des limites du contrôle interne ;
- la prise en considération du caractère significatif et des risques de mission associée à la nature, le calendrier et l'étendue des procédures ;
- la mise en œuvre des procédures nécessaires à l'exécution de la mission, ces procédures pouvant comprendre les demandes d'informations, l'inspection, le contrôle arithmétique, la réexécution, l'observation, la demande de confirmation et les procédures analytiques ;
- des pratiques systématiques en matière de documentation et des compétences en matière de rédaction de rapports d'assurance.

Critères (Voir par. 12(c), Annexe)

A10. Des critères appropriés permettent une évaluation ou une mesure cohérente et raisonnable du sujet sous-jacent de la mission dans le cadre du jugement professionnel . Sans le cadre de référence fourni par des critères appropriés, toute conclusion est susceptible de donner lieu à une interprétation et à un malentendu individuels. Le caractère approprié des critères dépend du contexte, c'est-à-dire qu'il est déterminé compte tenu des circonstances de la mission. Pour le même sujet sous-jacent de la mission il peut y avoir des critères différents qui pourront conduire à une mesure ou une évaluation différente. Par exemple, la personne chargée de la mesure ou de l'évaluationpeut choisir comme critère pour mesurer le sujet sous-jacent de la mission tel que la satisfaction client, le nombre de réclamations clients résolues à la satisfaction du client; une autre personne chargée de la mesure ou de l'évaluation pourrait choisir le nombre d'achats répétés dans les trois mois qui ont suivi l'achat initial. Le caractère approprié des critères n'est pas influencé par le niveau d'assurance ; autrement dit, si des critères ne sont pas appropriés pour une mission d'assurance raisonnable, ils ne sont également pas appropriés pour une mission d'assurance limitée, et inversement. Des critères appropriés comprennent, lorsque cela est pertinent, des critères en matière de présentation et d'informations à fournir.

Risque de mission (Voir par. 12(f))

A11. Le risque de mission ne désigne pas et n'englobe pas les risques liés à l'actvité du professionnel, tels que les risques de perte résultant d'un litige, de publicité négative ou de survenance d'autres événements rattachés à un élément de l'information objet de la mission, auxquels le professionnel est exposé.

A12. En général, le risque de mission peut être représenté par les composantes suivantes, bien que toutes ces composantes ne seront pas nécessairement réunies ou importantes dans chaque mission d'assurance :

(a) les risques sur lesquels le professionnel n'exerce pas une influence directe, à savoir :

(i) la sensibilité de l'information objet de la mission à une anomalie significative, avant prise en compte des contrôles y afférents appliqués par la ou les parties appropriées (risque inhérent),

(ii) le risque qu'une anomalie significative dans l'information objet de la mission ne soit ni prévenue ni détectée et corrigée en temps voulu par le contrôle interne de la ou des parties appropriées (risque lié au contrôle interne) ;

(b) le risque sur lequel le professionnel exerce une influence directe, à savoir le risque que les procédures mises en œuvre par le professionnel ne détectent pas une anomalie significative (risque de non-détection).

A13. La mesure dans laquelle chacune de ces composantes est pertinente par rapport à la mission dépend des circonstances de la mission, plus particulièrement :

- de la nature du sujet sous-jacent de la mission et de l'information objet de la mission. Par exemple, le concept de risque lié au contrôle interne pourrait être plus pertinent lorsque le sujet sous-jacent de la mission porte sur la préparation d'informations sur la performance de l'entité que lorsqu'il porte sur des informations liées à l'efficacité d'un contrôle ou à l'existence d'une condition physique ;
- de la question de savoir si la mission d'assurance réalisée est une mission d'assurance raisonnable ou une mission d'assurance limitée. Par exemple, dans une mission d'assurance limitée, le professionnel peut souvent décider d'obtenir des éléments probants par des moyens autres que des tests de procédures, auquel cas la prise en compte du risque lié au contrôle pourrait être moins pertinente que dans une mission d'assurance raisonnable portant sur la même information objet de la mission.

La prise en compte des risques relève plus du jugement professionnel que de la capacité à mesurer un sujet de manière précise.

A14. Il est rarement possible ou rentable de ramener le risque de mission à zéro, si bien qu'une « assurance raisonnable » est de niveau moins élevé qu'une assurance absolue, en raison des facteurs suivants :

- le recours aux sondages ;
- les limites inhérentes au contrôle interne ;
- le fait que nombre des éléments probants dont dispose le professionnel conduisent davantage à des présomptions qu'à des certitudes ;
- le recours au jugement professionnel pour recueillir et évaluer les éléments probants et former des conclusions fondées sur ces éléments probants ;
- dans certains cas, les caractéristiques du sujet sous-jacent de la mission lorsqu'il est évalué ou mesuré au regard des critères.

La partie contractante (Voir par. 12(g), Annexe)

A15. La partie contractante peut être, selon les circonstances, la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise de la partie responsable, le législateur, les utilisateurs présumés, la personne chargée de la mesure ou de l'évaluation ou encore un autre (ou d'autres) tiers.

Utilisateurs présumés (Voir par. 12(m), Annexe)

A16. Dans certains cas, il peut exister des utilisateurs présumés autres que ceux à qui le rapport d'assurance est adressé. Il se peut que le professionnel ne puisse pas connaître l'identité de tous ceux qui liront le rapport d'assurance, surtout lorsqu'un grand nombre de gens y ont accès. Dans de tels cas, surtout lorsque les lecteurs potentiels sont susceptibles de s'intéresser au sujet sous-jacent de la mission pour des raisons très diverses, on peut limiter les utilisateurs présumés aux principales parties prenantes ayant des intérêts importants et communs. L'identité des utilisateurs présumés peut être déterminée de diverses manières, par exemple au moyen d'un accord entre le professionnel et la partie responsable ou la partie contractante, ou par la loi ou la réglementation.

A17. Les utilisateurs présumés ou leurs représentants peuvent participer directement, avec le professionnel et la partie responsable (ainsi que la partie contractante, si elle est différente), à la définition des exigences de la mission. Toutefois, nonobstant la participation d'autres parties et contrairement à ce qui se passe dans une mission de procédures convenues (qui comporte l'établissement d'un rapport sur des constatations factuelles découlant de la mise en œuvre de procédures convenues avec la partie contractante et des tiers, le cas échéant, plutôt que l'expression d'une conclusion) :

(a) le professionnel est responsable de la détermination de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures ;
(b) le professionnel peut devoir mettre en œuvre des procédures supplémentaires s'il prend connaissance d'informations qui diffèrent sensiblement de celles sur lesquelles il s'est fondé pour prévoir les procédures à mettre en œuvre (voir par. A116-A118).

A18. Dans certains cas, les utilisateurs présumés (des banquiers et des autorités de contrôle, par exemple) imposent la réalisation d'une mission d'assurance à des finsspécifiques ou demandent à la partie appropriée ou aux parties appropriées de prendre les dispositions nécessaires à cet égard. Lorsqu'une mission fait appel à des critères conçus à des fins spécifiques, le paragraphe 69(f) requiert une déclaration attirant l'attention des lecteurs sur ce fait. En outre, le professionnel peut juger adéquat d'indiquer que le rapport d'assurance est exclusivement destiné pour certains utilisateurs. Selon les circonstances de la mission, cela peut se faire par un paragraphe destiné à restreindre la diffusion ou l'utilisation du rapport d'assurance (Voir par. A167-A168).

Information objet de la mission (Voir par. 12(x), Annexe)

A19. Dans certains cas, l'information objet de la mission peut consister en l'énoncé d'une appréciation portée sur un aspect d'un processus ou de l'exécution ou de la conformité, au regard des critères. Par exemple, « le contrôle interne d'ABC a fonctionné efficacement au regard des critères XYZ

au cours de la période… » ou « la structure de gouvernance d'ABC était conforme aux critères XYZ au cours de la période… ».

La ou les parties appropriées (Voir par. 13, Annexe)

A20. Les rôles de la partie responsable, de la personne chargée de la mesure ou de l'évaluation ainsi que de la partie contractante peuvent varier (Voir par. A37). De même, les structures de direction et de gouvernance varient d'un pays à l'autre et d'une entité à l'autre, étant déterminées notamment par des environnements culturels et juridiques différents, ainsi que par la taille et le mode de détention de l'entité. Il n'est donc pas possible, dans les normes ISAE, de préciser pour l'ensemble des missions la ou les personnes auxquelles il convient de demander des informations ou des déclarations écrites ou avec lesquelles il convient de communiquer en toute circonstance. Dans certains cas, par exemple lorsque la ou les parties appropriées ne représentent pas l'entité juridique prise dans son ensemble, la détermination des dirigeants ou des personnes constituant le gouvernement d'entreprise avec qui il convient de communiquer exige le recours au jugement professionnel pour déterminer la ou les personnes qui ont les responsabilités appropriées et possèdent une connaissance des sujets concernés.

Conduite d'une mission d'assurance selon les normes ISAE

Respect des normes qui sont pertinentes pour la mission (Voir par. 1, 5, 15)

A21. La présente norme ISAE inclut des exigences qui s'appliquent aux missions d'assurance[4] (autres que les audits ou examens limités d'informations financières historiques), y compris les missions réalisées conformément à une norme ISAE portant sur un sujet sous-jacent spécifique. Dans certains cas, une norme ISAE portant sur un sujet sous-jacent spécifique est également pertinente eu égard à la mission. Une norme ISAE portant sur un sujet sous-jacent spécifique est pertinente eu égard à la mission lorsqu'elle est en vigueur, que le sujet de la norme ISAE est pertinent eu égard à la mission et que les circonstances décrites dans celle-ci existent.

A22. Les normes ISA et ISRE ont été rédigées respectivement en vue des audits et des examens limités d'informations financières historiques, et ne s'appliquent pas aux autres missions d'assurance. Ces normes peuvent toutefois fournir des lignes directrices quant au processus de la mission de manière générale pour les professionnels qui mettent en oeuvre une mission d'assurance conformément à la présente norme ISAE.

Texte d'une norme ISAE (Voir par. 12, 16)

A23. Les normes ISAE contiennent des objectifs à l'intention du professionnel qui les applique et des diligences conçues pour lui permettre d'atteindre ces objectifs. Elles contiennent aussi des indications connexes sous la forme de modalités d'application et d'autres informations explicatives, explications liminaires qui fournissent des informations sur le contexte visant à une correcte compréhension de la Norme ISAE, et des définitions.

A24. Les objectifs dans une norme ISAE fournissent le contexte dans lequel les diligences de cette norme ISAE sont établies et visent à aider le professionnel à :

(a) comprendre ce qu'il lui faut accomplir ;
(b) déterminer la nécessité de procéder ou non à des actions supplémentaires pour atteindre les objectifs.

On peut donc s'attendre à ce que la mise en œuvre correcte par l'auditeur des diligences requises par les Normes ISAE lui fournisse une base suffisante pour atteindre les objectifs Toutefois, étant donné que les circonstances des missions d'assurances sont très différentes et que toutes ces circonstances e peuvent être prévues dans les Normes ISAE, le professionnel a l'obligation de déterminer les procédures nécessaires pour satisfaire aux diligences requises par

[4] La présente norme ISAE contient des exigences ainsi que des modalités d'application et d'autres commentaires explicatifs portant expressément sur les missions d'attestation visant l'expression d'une assurance raisonnable ou limitée. La présente norme ISAE peut également être appliquée aux missions d'appréciation directe visant l'expression d'une assurance raisonnable ou limitée, moyennant les adaptations et ajouts nécessaires selon les circonstances de la mission.

les Normes ISAE et pour atteindre les objectifs. Dans les circonstances d'une mission, il peut exister des questions particulières qui requièrent du professionnel de réaliser des procédures en supplément de celles requises par les Normes ISAE afin d'atteindre les objectifs fixés par celles-ci.

A25. Les diligences des normes ISAE sont formulées par l'utilisation du verbe « devoir ».

A26. Lorsque ceci est nécessaire, les modalités d'application et autres informations explicatives explicitent plus amplement les diligences requises par et fournissent des lignes directrices pour leur mise en œuvre. En particulier, elles peuvent :

(a) Expliciter plus précisément ce qu'une diligence requise signifie ou vise à couvrir ;
(b) Donner des exemples de procédures qui peuvent être appropriées dans les circonstances.

Bien que de telles lignes directrices ne constituent pas en elles-mêmes des diligences requises, elles sont pertinentes pour une application correcte des diligences requises par une Norme ISAE. Les modalités d'application et autres informations explicatives peuvent aussi fournir des éléments explicitant le contexte de certaines questions traitées dans une Norme ISAE. Lorsque cela est nécessaire, des aspects additionnels particuliers concernant les organisations qui auditent des entités du secteur public ou les petits cabinets sont inclus dans les modalités d'application et autres informations explicatives. Ces aspects additionnels aident à la mise en application des diligences requises par les Normes ISAE. Toutefois, ils ne limitent pas, ni ne réduisent, les obligations du professionnel d'avoir à appliquer et à se conformer aux diligences requises par les normes ISAE.

A27. Des définitions sont données dans la Norme ISAE pour aider à l'application et à l'interprétation cohérentes des Normes ISAE, et ne sauraient prévaloir sur les définitions qui peuvent être données dans d'autres buts, que ce soit dans la loi, la réglementation ou autre.

A28. Les Annexes font partie des modalités d'application et autres informations explicatives. Le but et l'utilisation envisagée d'une Annexe sont explicités dans le corps de la Norme ISAE concernée ou dans le titre et le paragraphe introductif de l'Annexe elle-même.

Application des diligences requises pertinentes (Voir par. 17)

A29. Bien que certaines procédures ne soient exigées que pour les missions d'assurance raisonnable, elles peuvent néanmoins être appropriées à certaines missions d'assurance limitée.

Règles d'éthique (Voir par. 3(a), 20, 22(a))

A30. Le Code de l'IESBA établit les principes fondamentaux d'éthique suivants :

(a) intégrité ;
(b) objectivité ;
(c) compétence professionnelle et conscience professionnelle ;
(d) devoir de confidentialité ; et
(e) professionnalisme.

Les principes fondamentaux d'éthique constituent une norme de comportement attendu du professionnel.

A31. Le Code de l'IESBA fournit également un cadre conceptuel que les professionnels doivent appliquer lorsqu'ils doivent traiter les menaces entravant le respect des principes fondamentaux, pour :

(a) identifier les menaces entravant le respect des principes fondamentaux, lesquels peuvent faire partie de l'une ou de plusieurs des catégories suivantes :

(i) intérêt personnel ;
(ii) auto-révision ;
(iii) représentation ;
(iv) familiarité ;
(v) intimidation ;

(b) apprécier si les menaces identifiées sont à un niveau acceptable ;
(c) si les menaces identifiées entravant le respect des principes fondamentaux ne sont pas à un niveau acceptalbe, les traiter en éliminant les circonstances qui ont créé les menaces, en appliquant des sauvegardes pour les ramener à un niveau acceptable ou en démissionant, lorsque les textes législatifs ou réglementaires applicables le permettent.

A32. Le Code de l'IESBA établit des diligences requises et des modalités d'application sur divers sujets, notamment :

- conflits d'intérêts ;
- nomination du professionnel ;
- secondes opinions ;
- honoraires et autres types de rémunération ;
- incitations, en ce compris les cadeaux et invitations ;
- garde d'actifs de clients ; et
- réaction en cas de non-respect des lois et réglementations.

A33. Le Code de l'IESBA inclut aussi les normes internationales d'indépendance. L'indépendance, au sens du Code de l'IESBA, comprend à la fois l'indépendance d'esprit et l'apparence d'indépendance. L'indépendance préserve la capacité du professionnel à former une conclusion d'assurance sans que celle-ci soit affectée par des influences qui pourraient l'altérer. Elle renforce la capacité d'agir avec intégrité, d'être objectif et de conserver un esprit critique. Les aspects dont traite les normes internationales d'indépendance du Code de l'IESBA comprennent :

- honoraires ;
- cadeaux et invitations ;
- litiges réels ou potentiels ;
- intérêts financiers ;
- prêts et garanties ;
- relations d'affaires ;
- relations familiales et personnelles ;
- exercice récent de fonctions auprès d'un client de services d'assurance ;
- fonction d'administrateur ou de dirigeant auprès d'un client de services d'assurance ;
- contrat de travail auprès d'un client de services d'assurance ;
- association de longue date entre du personnel de niveau supérieur et un client de services d'assurance ;
- prestation de services autres que d'assurance à un client de services d'assurance ; et
- rapports comportant une restriction à l'utilisation et à la diffusion.

A34. Les exigences professionnelles ou exigences par la loi ou la réglementation sont à tout le moins aussi rigoureuses que les dispositions du Code de l'IESBA liées aux missions d'assurance lorsqu'elles traitent de tous les points mentionnés aux paragraphes A30-A33 et qu'elles imposent des obligations permettant d'atteindre les buts visés par les exigences énoncées dans les dispositions du Code de l'IESBA relatives aux missions d'assurance.

Acceptation et maintien

Conditions préalables à la mission d'assurance (Voir par. 24)

A35. Dans le cas d'une entité du secteur public, on peut supposer que certaines des conditions préalables à une mission d'assurance sont présentes, par exemple :

(a) les rôles et responsabilités des organisations qui auditent des entités du secteur public et ceux des entités du secteur public visées par les missions d'assurance sont présumés être appropriés, car ils sont généralement prévus par la législation ;
(b) le droit d'accès à l'information dont les organisations qui auditent des entités du secteur public ont besoin pour réaliser la mission est souvent prévu par la législation ;
(c) la conclusion du professionnel, sous la forme qui convient selon qu'il s'agisse d'une mission d'assurance raisonnable ou d'une mission d'assurance limitée, doit généralement figurer, en vertu de la législation, dans un rapport écrit et ;
(d) il existe généralement un objectif rationnel, car la mission est prévue par la législation.

A36. Si des critères appropriés ne peuvent s'appliquer à tout le sujet sous-jacent de la mission, mais que le professionnel peut identifier un ou plusieurs aspects du sujet sous-jacent de la mission pour lesquels ces critères sont appropriés, une mission d'assurance peut être réalisée à l'égard de cet aspect précis du sujet sous-jacent de la mission. En pareils cas, il peut être nécessaire que le rapport d'assurance clarifie qu'il ne porte pas sur l'intégralité du sujet sous-jacent de la mission d'origine.

Rôles et responsabilités (voir par. 12(m)-(n), 12(r), 12(v), 13, 24(a), Annexe)

A37. Toutes les missions d'assurance comportent au moins trois parties : la partie responsable, le professionnel et les utilisateurs présumés. Dans bon nombre de missions d'attestation, la partie responsable peut également être la personne chargée de la mesure ou de l'évaluation et la partie contractante. L'annexe fournit des éléments quant à chacun de ces rôles dans le cadre d'une mission d'assurance.

A38. Les éléments probants attestant de l'existence de la relation appropriée en ce qui concerne la responsabilité à l'égard du sujet sous-jacent de la mission peuvent prendre la forme d'uneconfirmation fournie par la partie responsable. Une telle confirmation constitue la base d'une compréhension commune quant aux responsabilités de la partie responsable et du professionnel. Une confirmation écrite constitue la forme de documentation la plus appropriée quant à la compréhension de la partie responsable. En l'absence d'une confirmation de responsabilité écrite, il peut être approprié que le professionnel accepte la mission si, par exemple, d'autres sources, comme la législation ou un contrat, font état de la responsabilité. Dans d'autres cas, selon les circonstances, il peut être approprié de refuser la mission, ou de mentionner les circonstances dans le rapport d'assurance.

A39. Il incombe à la personne chargée de la mesure ou de l'évaluation de disposer d'une base raisonnable sur l'information objet de la mission. Pour déterminer si une base est raisonnable, il faut tenir compte de la nature du sujet sous-jacent de la missionet des autres circonstances de la mission. Dans certains cas, un processus formel comportant des contrôles internes étendus peut être nécessaire pour fournir à la personne chargée de la mesure ou de l'évaluation une base raisonnable pour déterminer si l'information objet de la mission est exempte d'anomalies significatives. Le fait que le professionnel délivrera un rapport sur l'information objet de la mission ne remplace pas le fait pour les propres processus de la personne chargée de la mesure ou de l'évaluation de devoir disposer d'une base raisonnable sur l'information objet de la mission.

Caractère approprié du sujet sous-jacent de la mission (Voir par. 24(b)(i))

A40. Un sujet sous-jacent de la mission approprié est identifiable et permet une mesure ou une évaluation cohérente par rapport aux critères applicables, si bien que l'information objet de la mission ainsi obtenue peut être soumise à des procédures en vue de l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés pour étayer l'expression d'une assurance raisonnable ou d'une assurance limitée, selon le cas.

A41. Le niveau d'assurance recherché n'influence pas le caractère approprié du sujet sous-jacent de la mission , c'est-à-dire que si un sujet sous-jacent de la mission n'est pas approprié à une mission d'assurance raisonnable, il n'est également pas approprié à une mission d'assurance limitée, et inversement.

A42. Chaque sujet sous-jacent de la mission présente des caractéristiques qui lui sont propres, notamment leur nature qualitative ou quantitative, objective ou subjective, historique ou prévisionnelle, et si elles portent sur un moment précis ou sur un intervalle de temps. Ces caractéristiques ont une incidence sur :

(a) le degré de précision avec lequel il est possible de mesurer ou d'évaluer le sujet sous-jacent de la mission au regard des critères ;
(b) le caractère concluant des éléments probants disponibles.

A43. L'identification de ces caractéristiques et la prise en considération de leurs incidences aident le professionnel à évaluer le caractère approprié du sujet sous-jacent de la mission et à déterminer le contenu du rapport d'assurance (voir par. A164).

A44. Dans certains cas, la mission d'assurance peut viser une partie seulement du sujet sous-jacent de la mission plus vaste. Par exemple, le professionnel peut être chargé de délivrer un rapport sur un aspect de la contribution de l'entité au développement durable, par exemple un certain nombre de programmes gérés par une entité qui ont des retombées positives sur l'environnement. Dans de tels cas, afin de déterminer si la mission présente la caractéristique d'avoir un sujet sous-jacent de la mission approprié, il peut être adéquat que le professionnel examine si l'information relative à l'aspect sur lequel il est chargé de délivrer un rapport est susceptible de répondre aux besoins d'information des utilisateurs présumés en tant que groupe et comment l'information objet de la mission sera présentée et diffusée ; par exemple, qu'il examine si l'entité n'aurait pas d'autres programmes plus importants dont les retombées sont moins positives, et sur lesquels elle ne communique pas.

Caractère approprié et disponibilité des critères

Caractère approprié des critères (Voir par. 24(b)(ii))

A45. Des critères appropriés présentent les caractéristiques suivantes :

(a) Pertinence : des critères pertinents permettent d'aboutir à une information objet de la mission qui facilite la prise de décisions par les utilisateurs présumés.
(b) Exhaustivité : des critères sont exhaustifs lorsque l'information objet de la mission préparée selon ceux-ci n'omet pas de facteurs pertinents dont il est raisonnable de s'attendre à ce qu'ils influent sur les décisions que prennent les utilisateurs présumés en se fondant sur cette information objet de la mission. Des critères exhaustifs comprennent, lorsque cela est pertinent, des points de référence pour la présentation et les informations à fournir.
(c) Fiabilité : des critères fiables permettent d'aboutir à une mesure ou à une évaluation raisonnablement cohérente du sujet sous-jacent de la mission - y compris, lorsque cela est pertinent, en matière de présentation et d'informations à fournir - quand ils sont utilisés dans des circonstances semblables par des professionnels différents.
(d) Neutralité : des critères neutres permettent d'aboutir à une information objet de la mission qui est exempte de biais, selon ce qui convient dans les circonstances de la mission.
(e) Compréhensibilité : des critères compréhensibles permettent d'aboutir à une information objet de la mission qui peut être comprise par les utilisateurs présumés.

A46. De vagues descriptions des attentes ou des jugements quant aux expériences d'une personne ne constituent pas des critères appropriés.

A47. Pour déterminer si des critères sont appropriés pour une mission donnée, il faut se demander s'ils présentent les caractéristiques précitées. Le poids relatif de chaque caractéristique pour une mission donnée est une question de jugement professionnel. Par ailleurs, des critères peuvent être appropriés dans les circonstances propres à une mission, et ne pas l'être dans d'autres circonstances. Par exemple, la délivrance d'un rapport à l'intention des pouvoirs publics ou des autorités de contrôle peut exiger le recours à un ensemble de critères particuliers, mais ces critères peuvent ne pas être appropriés pour un groupe plus vaste d'utilisateurs.

A48. Des critères peuvent être choisis ou élaborés de diverses façons. Par exemple, ils peuvent :

- figurer dans la loi ou la réglementation ;
- émaner de groupes d'experts autorisés ou reconnus, qui suivent une procédure établie transparente ;
- être élaborés collectivement par un groupe qui ne suit pas une procédure établie transparente ;
- être publiés dans des publications ou des ouvrages académiques ;
- être élaborés en vue de la vente sur une base exclusive ;
- être expressément conçus aux fins de la préparation de l'information objet de la mission dans les circonstances propres à la mission.

La façon dont les critères sont élaborés peut avoir une incidence sur les travaux que le professionnel exécute pour apprécier leur caractère approprié.

A49. Dans certains cas, les critères à utiliser pour la mission sont par prescrits la loi ou la réglementation. Sauf indication contraire, ces critères sont présumés être appropriés, tout comme les critères émanant de groupe d'experts autorisés ou reconnus, qui suivent une procédure établie transparente, s'ils sont pertinents par rapport aux besoins d'information des utilisateurs présumés. C'est ce qu'on appelle des critères établis. Il peut toutefois arriver que des utilisateurs spécifiques acceptent que d'autres critères soient utilisés pour répondre à leurs besoins particuliers, même s'il existe déjà des critères établis pour l'information objet de la mission. Par exemple, divers cadres de référence peuvent être utilisés à titre de critères établis pour évaluer l'efficacité du contrôle interne. Des utilisateurs spécifiques peuvent toutefois élaborer un ensemble de critères plus détaillés qui répondent à leurs besoins d'information particuliers, par exemple en matière de contrôle prudentiel. Dans de tels cas, le rapport d'assurance :

(a) avertit les lecteurs que l'informationobjet de la mission a été préparée conformément à des critères à usage particulier et que, par conséquent, cette information objet de la mission pourrait ne pas convenir à d'autres fins (Voir par. 69(f)) ;
(b) peut indiquer, lorsque cela est pertinent dans les circonstances de la mission, que les critères ne figurent pas dans la loi ou la réglementation, ou n'émanent pas d'un groupe d'experts autorisé ou reconnu, qui suit une procédure établie transparente.

A50. Des critères expressément conçus aux fins de la préparation de l'information objet de la mission dans les circonstances propres à la mission ne sont pas valables si leur utilisation rend l'information sur l'information objet de la mission ou le rapport d'assurance trompeur pour les utilisateurs présumés. Lorsque les critères sont expressément conçus aux fins des utilisateurs présumés, il est souhaitable que les utilisateurs présumés et la partie contractante reconnaissent que ces critères sont appropriés. L'absence d'une telle confirmation peut avoir une incidence sur ce qu'il faut faire pour apprécier si les critères sont appropriés, et sur les informations fournies au sujet des critères dans le rapport d'assurance.

Disponibilité des critères (Voir par. 24(b)(iii))

A51. Les utilisateurs présumés doivent avoir accès aux critères pour comprendre comment le sujet sous-jacent de la mission a été mesuré ou évalué. Les critères sont mis à la disposition des utilisateurs présumés par un ou plusieurs des moyens suivants :

(a) en étant rendus publics ;
(b) en étant clairement intégrés à la présentation de l'information objet de la mission;
(c) en étant clairement intégrés dans le rapport d'assurance (Voir par. A165) ;
(d) en faisant partie des connaissances générales, par exemple le temps est habituellement mesuré en heures et en minutes.

A52. Il peut arriver que des critères ne soient accessibles qu'aux utilisateurs présumés, par exemple s'il s'agit de dispositions d'un contrat ou encore de critères publiés par une association sectorielle et mis à la disposition des seuls membres du secteur, du fait qu'ils ne servent qu'à une fin bien précise. Lorsque c'est le cas, le paragraph 69(f) exige l'inclusion d'une déclaration signalant cet

état de fait au lecteur. En outre, le professionnel peut juger approprié d'indiquer que le rapport d'assurance est exclusivement destiné aux utilisateurs spécifiques (Voir par. A167-A168).

Accessibilité des éléments probants (Voir par. 24(b)(iv))

Quantité et qualité des éléments probants disponibles

A53. La quantité ou la qualité des éléments probants disponibles dépend :

(a) des caractéristiques du sujet sous-jacent de la mission ou de l'informationobjet de la mission. Par exemple, on peut s'attendre à des éléments probants moins objectifs lorsque l'information objet de la mission est de nature prospective plutôt qu'historique ;
(b) d'autres circonstances, comme les cas où des éléments probants qui seraient raisonnablement censés exister ne sont pas disponibles, par exemple en raison de la date de la nomination du professionnel , de la politique de conservation des documents de l'entité, de systèmes d'information inadéquats ou d'une restriction imposée par la partie responsable.

Généralement, les éléments probants conduisent davantage à des présomptions qu'à des certitudes.

Accès aux documents (Voir par. 56)

A54. Chercher à obtenir de la part de la partie appropriée ou des parties appropriées la confirmation qu'elles ont conscience de la responsabilité qui leur incombe de fournir au professionnel ce qui suit peut l'aider à déterminer si la mission présente la caractéristique de l'accès aux éléments probants :

(a) un accès à toutes les informations dont la ou les parties appropriées sont conscientes qu'elles sont pertinentes à la préparation de l'information objet de la mission, comme les enregistrements, les pièces justificatives et d'autres éléments probants ;
(b) les informations additionnelles que le professionnel peut demander à la partie appropriée ou aux parties appropriées aux fins de la mission ;
(c) un accès sans restriction aux personnes de la ou des parties appropriées, desquelles le professionnel juge nécessaire d'obtenir des éléments probants.

A55. La nature des relations entre la partie responsable, la personne chargée de la mesure ou de l'évaluation et la partie contractantepeut influer sur la capacité du professionnel d'avoir accès aux enregistrements, aux pièces justificatives et aux autres éléments probants dont il pourrait avoir besoin pour mener à bien sa mission. La prise en considération de la nature de ces relations peut donc être pertinente lorsqu'il s'agit de déterminer s'il y a lieu ou non d'accepter la mission. Des exemples de circonstances dans lesquelles la nature de ces relations peut soulever des problèmes sont fournis au paragraphe A140.

Objectif rationnel (Voir par. 24(b)(vi))

A56. Les points qu'il est utile de prendre en considération pour déterminer s'il existe un objectif rationnel à la mission peuvent être :

- les utilisateurs présumés de l'information objet de la mission et le rapport d'assurance (particulièrement lorsque les critères sont conçus à usage particulier) ainsi que la probabilité que l'utilisation ou la diffusion de l'information objet de la mission et du rapport d'assurance s'étendent au-delà des utilisateurs présumés ;
- la question de savoir s'il est prévu d'exclure des aspects de l'information objet de la mission de la mission d'assurance et, le cas échéant, les motifs de leur exclusion ;
- les caractéristiques des relations entre la partie responsable, la personne chargée de la mesure ou de l'évaluation et la partie contractante, par exemple quant à savoir si la partie responsable, dans le cas où elle n'est pas la personne chargée de la mesure ou de l'évaluation, consent à l'utilisation prévue de l'information objet de la mission et aura la

possibilité d'examiner cette information avant qu'elle soit mise à la disposition des utilisateurs présumés ou de diffuser des commentaires en accompagnement de celle-ci ;

- la question de savoir qui a sélectionné les critères à appliquer pour mesurer ou évaluer le sujet sous-jacent de la mission et dans quelle mesure leur application fait appel au jugement ou laisse place au biais. , L'existence d'un objectif rationnel pour la mission est plus probable lorsque les utilisateurs présumés ont sélectionné eux-mêmes les critères ou ont participé à leur sélection ;
- toute limitation importante de l'étendue du travail du professionnel ;
- la question de savoir si la partie contractante veut, de l'avis du professionnel, associer de façon inappropriée le nom de ce dernier au sujet sous-jacent de la missionou à l'information objet de la mission.

Accord sur les termes de la mission (Voir par. 27)

A57. Il est dans l'intérêt de la partie contractante comme du professionnel que ce dernier communique par écrit, avant le début de la mission, les termes convenus pour celle-ci, afin d'éviter tout malentendu. La forme et le contenu de l'accord ou du contrat écrit varient selon les circonstances de la mission. Par exemple, lorsque la loi ou la réglementation fixe de façon suffisamment détaillée les termes de la mission, il n'est pas nécessaire que le professionnel les consigne par écrit, sauf pour préciser que cette loi ou cette réglementation s'applique et que la ou les parties appropriées reconnaissent et comprennent ses responsabilités telles qu'elles sont décrites dans la loi ou la réglementation.

A58. La loi ou la législation, particulièrement dans le secteur public, peut prescrire la nomination d'un professionnel et prévoir les pouvoirs spécifiques de ce professionnel, dont le pouvoir d'accès aux documents de la partie appropriée ou des parties appropriées et à d'autres informations, ainsi que ses responsabilités, dont celle de communiquer directement au ministre compétent, au législateur ou au public toute tentative de limitation de l'étendue de la mission de la part de la partie appropriée ou des parties appropriées.

Acceptation d'une modification des termes de la mission (Voir par. 29)

A59. Un changement de situation qui remet en cause les besoins des utilisateurs présumés ou un malentendu sur la nature de la mission peut justifier une demande pour une modification de la mission, par exemple le passage d'une mission d'assurance à une mission autre que d'assurance, ou d'une mission d'assurance raisonnable à une mission d'assurance limitée. L'incapacité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour exprimer une assurance raisonnable ne constitue pas une justification valable pour demander le passage d'une mission d'assurance raisonnable à une mission d'assurance limitée.

Gestion de la qualité

Professionnels comptables exerçant en cabinet (Voir par. 20, 31(a)-(b))

A60. La présente norme ISAE s'inscrit dans le contexte d'un éventail de mesures prises pour assurer la qualité des missions d'assurance réalisées par les professionnels comptables exerçant en cabinet, notamment celles prises par les organismes membres de l'IFAC en application du Programme de conformité des organismes membres et des « Déclarations des obligations des membres ». Ces mesures comprennent :

- des exigences en matière de compétence, comme des points de référence en matière de formation et d'expérience pour l'admission à la profession ainsi que des exigences en matière de perfectionnement professionnel continu et d'apprentissage permanent ;
- un système de gestion de la qualitémis en place dans l'ensemble du cabinet, la norme ISQM 1 s'appliquant d'ailleurs à tous les cabinets pour les missions d'assurance ;
- des règles ou un code de déontologie exhaustifs, y compris en matière d'indépendance, reposant sur les principes fondamentaux d'intégrité, d'objectivité, de compétence professionnelle et de diligence, de confidentialité et de conduite professionnelle.

Gestion de la qualité au niveau du cabinet (Voir par. 3(b), 31(a))

A61. La norme ISQM 1 traite des responsabilités qui incombent au cabinet de concevoir, mettre en place et faire fonctionner un système de gestion de la qualité des missions d'assurance.[5] Elle énonce les responsabilités du cabinet en ce qui concerne l'établissement de des objectifs de qualité qui ont trait à l'exercice des responsabilités conformément aux règles de déontologie pertinentes, y compris les règles d'indépendance. La norme ISQM 1 traite également de la responsabilité du cabinet d'établir des politiques ou des procédures concernant les missions qui doivent faire l'objet d'une revue de la qualité de la mission.[6] La norme ISQM 2 traite de la nomination et de l'éligibilité de la personne chargée de la revue de qualité de la mission, ainsi que de la réalisation et de la documentation de la revue de qualité de la mission.[7] Un système de gestion de la qualité tient compte des huit composantes suivantes :[8]

(a) processus d'évaluation des risques du cabinet ;
(b) gouvernance et leadership ;
(c) règles de déontologie pertinentes ;
(d) acceptation et maintien de relations clients et de missions spécifiques ;
(e) réalisation des missions ;
(f) ressources ;
(g) informations et communications ; et
(h) le processus de suivi et de prise de mesures correctives.

Les cabinets ou les exigences nationales peuvent utiliser une terminologie ou des cadres différents pour décrire les éléments du système de gestion de la qualité.

A62. Les autres exigences professionnelles ou la loi ou la réglementation qui traitent de la responsabilité qui incombe au cabinet de concevoir, mettre en place et faire fonctionner un système de gestion de la qualité sont au moins aussi contraignantes que celles requises par la norme ISQM 1 lorsqu'elles couvrent les exigences de la norme ISQM 1et imposent au cabinet d'atteindre l'objectif de la norme ISQM 1.

A63. Les mesures prises par l'associé responsable de la mission et les messages appropriés transmis aux autres membres de l'équipe affectée à la mission dans le cadre des responsabilités globales qu'il assume pour la gestion et la réalisation de la qualité de chaque mission et pour le fait d'être impliqué de manière suffisante et appropriée tout au long de la mission, font ressortir le fait que la qualité est essentielle à la réalisation d'une mission d'assurance ainsi que l'importance, pour la qualité de cette mission d'assurance :

(a) D'effectuer des travaux selon les normes professionnelles et les exigences légales et réglementaires applicables ;
(b) De se conformer aux politiques ou aux procédures du cabinet pour autant qu'elles soient applicables ;
(c) D'émettre un rapport appropriés en la circonstance de la mission ;
(d) De l'aptitude de l'équipe affectée à la mission à faire part de ses préoccupations sans peur de représailles.

A64. Un système de gestion de la qualité d'un cabinet comprend la mise en place d'un processus de suivi et de prise de mesures correctives destiné à :

(a) fournir au cabinet des informations pertinentes, fiables et opportunes sur la conception, la mise en œuvre et le fonctionnement du système de gestion de la qualité ;
(b) prendre les mesures appropriées pour répondre aux faiblesses identifiées, de telle sorte que le cabinet remédie aux faiblesses en temps utile.

A65. En règle générale, l'équipe affectée à la mission peut s'appuyer sur le système de gestion de la qualité du cabinet sauf si :

[5] Norme ISQM 1, paragraphe 1.
[6] Norme ISQM 1, paragraphe 2(a).
[7] Norme ISQM 1, paragraphe 2(b).
[8] Norme ISQM 1, paragraphe 6.

- La compréhension ou l'expérience pratique de l'équipe affectée à la mission indique que les politiques ou procédures du cabinet ne permettront pas de répondre efficacement à la nature et aux circonstances de la mission ; ou
- Les informations fournies par le cabinet ou d'autres parties sur l'efficacité de ces politiques ou procédures suggèrent le contraire.

Par exemple, l'équipe de mission peut s'appuyer sur le système de gestion de la qualité du cabinet en ce qui concerne :

(a) La compétence et les aptitudes du personnel professionnel, sur la base du recrutement et des cours de formation organisés ;
(b) L'indépendance, par la collecte et la communication d'informations pertinentes sur l'indépendance ;
(c) Le suivi des relations clients par le biais des politiques et procédures du cabinet en matière d'acceptation et de maintien des relations client et des missions d'assurance ;
(d) Le respect des exigences légales et réglementaires applicables par le biais du processus de suivi et de prise de mesures correctives du cabinet.

En s'interrogeant sur les faiblesses[9] identifiées dans le système de gestion de la qualité du cabinet qui peuvent affecter la mission d'assurance, l'associé responsable de la mission peut s'intéresser aux actions de prise de mesures correctives que le cabinet a prises pour remédier à ces faiblesses.

A66. Une faiblesse dans le système de gestion de la qualité du cabinet ne signifie pas nécessairement qu'une mission d'assurance n'a pas été effectuée conformément aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables, ou que le rapport du professionnel n'était pas approprié.

Compétences, connaissances et expérience en ce qui concerne le sujet sous-jacent de la mission et sa mesure ou son évaluation (Voir par. 31(d))

A67. Il peut être demandé à un professionnel de réaliser des missions d'assurance portant sur un vaste éventail de sujets sous-jacents et d'informations objet de la mission. Certaines de ces missions peuvent nécessiter des compétences et des connaissances spécialisées au-delà de celles habituellement possédées.

A68. Le Code de l'IESBA énonce des diligences requises et des lignes directrices relatives à la menace d'intérêt propre susceptible de compromettre le respect du principe de compétence professionnelle et de diligence, lorsque l'équipe affectée à la mission ne possède pas – ou n'est pas en mesure d'acquérir - les compétences nécéssaires à la réalisation des services professionnels [10]. Le professionnel assume l'entière responsabilité de la conclusion qu'il formule, et le fait qu'il utilise les travaux d'un expert désigné par lui n'atténue en rien cette responsabilité. Néanmoins, si, s'étant conformé à la présente norme ISAE, le professionnel qui utilise les travaux d'un expert désigné par lui conclut que les travaux de cet expert conviennent à ses besoins, il peut accepter les constatations ou les conclusions de cet expert dans le domaine d'expertise de celui-ci en tant qu'éléments probants appropriés.

Ressources de la mission

Compétence et aptitudes collectives (Voir par. 32)

A69. Selon la norme ISQM 1, le cabinet doit établir des objectifs qualité concernant l'acceptation et le maintien de relations client et de missions d'assurance. Les objectifs qualité traitent du caractère approprié des jugements portés par le cabinet sur l'acceptation ou le maintien des relations et des missions, jugements fondés sur la capacité du cabinet à réaliser la mission conformément aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables[11].

[9] Norme ISQM 1, paragraphe 16(a).
[10] Code de l'IESBA, paragraphe 320.3 A3.
[11] Norme ISQM 1, paragraphe 30(a)(ii) et A72.

Expert désigné par le professionnel (Voir par. 32(a)-(b)(i))

A70. Certains des travaux d'assurance peuvent être réalisés par une équipe multidisciplinaire qui comprend un ou plusieurs experts désignés par le professionnel. L'aide de ces experts peut être requise, par exemple, pour permettre au professionnel d'acquérir une compréhension du sujet sous-jacent à la mission et des autres circonstances de la mission ou encore pour les sujets mentionnés au paragraphe 46R. (dans le cas d'une mission d'assurance raisonnable) ou 46L. (dans le cas d'une mission d'assurance limitée).

A71. Lorsqu'il est prévu d'utiliser les travaux d'un expert désigné par le professionnel, il peut être approprié de mettre en œuvre certaines des procédures requises au paragraphe 52 au stade de l'acceptation ou du maintien de la mission.

Autres professionnels (Voir par. 32(b)(ii))

A72. L'information objet de la mission peut comprendre des informations à l'égard desquelles un autre professionnel a formulé une conclusion. Le professionnel peut décider, lorsqu'il forme sa conclusion sur l'information objet de la mission, d'utiliser les éléments probants sur lesquels repose la conclusion de l'autre professionnel pour recueillir des éléments probants sur l'information objet de la mission.

A73. Les travaux d'un autre professionnel peuvent être utilisés à l'égard, par exemple, d'un sujet sous-jacent de la mission se trouvant dans un lieu éloigné ou dans un pays étranger. Cet autre professionnel ne fait pas partie de l'équipe de mission. Lorsque l'équipe de mission envisage d'utiliser les travaux d'un autre professionnel, les aspects pertinents à prendre en considération peuvent comprendre :

- La compréhension par l'autre professionnel et sa capacité à se conformer aux règles d'éthique qui sont pertinentes pour la mission et, en particulier, celles relatives à l'indépendance ;
- la compétence professionnelle de l'autre professionnel ;
- l'étendue de l'intervention de l'équipe de mission dans les travaux de l'autre professionnel ;
- la question de savoir si l'autre professionnelexerce dans un environnement réglementé dans lequel ce professionnel est activement contrôlé.

Responsabilités de la revue (Voir par. 33(c))

A74. Selon la norme ISQM 1, le cabinet est tenu de définir un objectif de qualité qui traite de la nature, du calendrier et de l'étendue de la direction et de la supervision des équipes de mission et de la revue de leur travail. La norme ISQM 1 exige également que cette direction, cette supervision et cette revue soient planifiées et réalisées sur la base du fait que le travail effectué par les membres moins expérimentés de l'équipe affectée à la mission est dirigé, supervisé et revu par les membres plus expérimentés de l'équipe affectée à la mission[12].

Revue de qualité de la mission (Voir par. 36)

A75. D'autres aspects peuvant être pris en considération dans une revue de contrôle qualité de la mission, sont :

(a) L'évaluation faite par l'équipe affectée à la mission de l'indépendance du cabinet par rapport à la mission ;
(b) Si des consultations ont eu lieu sur des questions ayant engendré des divergences d'opinion ou sur d'autres questions difficiles ou controversées, et les conclusions tirées de ces consultations ;
(c) Si la documentation de la mission sélectionnée pour la revue reflète les travaux effectués eu égard aux jugements importants exercés, et étaye les conclusions dégagées.

[12] Norme ISQM 1, paragraphe 31(b) .

Esprit critique et jugement professionnel

Esprit critique (Voir par. 37)

A76. L'esprit critique est une attitude qui implique d'être attentif, par exemple, aux éléments suivants :

- les éléments probants qui ne sont pas cohérents avec d'autres éléments probants recueillis ;
- Aux informations qui remettent en cause la fiabilité de documents et de réponses apportées aux demandes de renseignements à utiliser en tant qu'éléments probants ;
- les situations qui semblent indiquer qu'il est nécessaire de mettre en œuvre des procédures complémentaires à celles requisent par les normes ISAE applicables ;
- aux situations qui peuvent être l'indice d'une anomalie probable.

A77. Conserver un esprit critique tout au long de la mission est nécessaire si l'auditeur entend, par exemple, réduire les risques:

- De ne pas identifier des circonstances inhabituelles ;
- De trop généraliser en tirant des conclusions à partir d'observations faites pendant la mission ;
- D'utiliser des hypothèses inappropriées pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit et pour en évaluer les résultats.

A78. Faire preuve d'esprit critique est nécessaire pour évaluer de manière objective les éléments probants. Ceci implique de remettre en cause de manière contradictoire les éléments probants, la fiabilité des documents ainsi que la crédibilité des réponses aux demandes de renseignements. Ceci implique également de s'interroger sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis eu égard aux circonstances.

A79. À moins que la mission implique d'obtenir une assurance quant à l'authenticité de documents, le professionnel peut accepter les enregistrements et les documents comme authentiques, à moins qu'il n'ait des raisons de penser le contraire. Il est néanmoins tenu, selon le paragraphe 50, de s'interroger sur la fiabilité des informations devant servir d'éléments probants.

A80. On ne peut s'attendre à ce que l'auditeur ignore son expérience passée de l'honnêteté et de l'intégrité des personnes fournissant les éléments probants. Néanmoins, la conviction que ces personnes sont honnêtes et intègres ne dispense pas le professionnel de faire preuve d'esprit critique.

Jugement professionnel (Voir par. 38)

A81. Le jugement professionnel est essentiel pour la bonne conduite d'une mission d'assurance. Cela tient au fait que l'interprétation des règles d'éthique concernées et des Normes ISAE pertinentes, ainsi que les décisions fondées, requises tout au long de la mission, ne peuvent être faites ou prises sans s'appuyer sur une formation, une connaissance et une expérience pertinentes des faits et circonstances. Le jugement professionnel est nécessaire en particulier pour les décisions portant sur:

- le caractère significatif et le risque de mission ;
- la nature, le calendrier et l'étendue des procédures à mettre en œuvre pour satisfaire aux diligences des normes ISAE pertinentes et recueillir des éléments probants ;
- Le fait de déterminer si des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis, et si des travaux supplémentaires sont nécessaires pour atteindre les objectifs de cette Norme ISAE et de toute norme ISAE portant sur un sujet sous-jacent spécifique. Plus particulièrement, dans le cas d'une mission d'assurance limitée, le jugement professionnel est requis pour déterminer si un niveau d'assurance qui a du sens a été obtenu ;
- les conclusions appropriées à tirer à partir des éléments probants obtenus.

A82. Les caractéristiques distinctives du jugement professionnel attendu du professionnel résident dans le fait que ce jugement est exercé par une personne dont la formation, la connaissance et

l'expérience ont été à la base de l'acquisition des compétences nécessaires pour exercer des jugements raisonnables.

A83. L'exercice d'un jugement professionnel dans chaque cas particulier est basé sur les faits et circonstances connus du professionnel. Des consultations tout au long de la mission sur des questions difficiles ou litigieuses, au sein de l'équipe affectée à la mission et entre l'équipe affectée à la mission et d'autres personnes à un niveau approprié au sein, ou à l'extérieur, du cabinet, aident le professionnel à exercer des jugements fondés et raisonnables, y compris quant à la mesure dans laquelle le jugement de la partie appropriée ou des parties appropriées influe sur des points particuliers de l'information objet de la mission.

A84. Un jugement professionnel peut être évalué en appréciant si le jugement exercé reflète une application judicieuse des principes d'assurance et de mesure ou d'évaluation et s'il est approprié et cohérent eu égard aux faits et circonstances qui étaient connus du professionnel jusqu'à la date de son rapport d'assurance.

A85. Le jugement professionnel nécessite d'être exercé tout au long de la mission. Il nécessite également d'être documenté de façon appropriée. À cet effet, le paragraphe 79 requiert du professionnel de préparer une documentation suffisante pour permettre à un professionnel expérimenté, n'ayant pas de lien antérieur avec la mission, de comprendre les jugements professionnels importants exercés, aboutissant aux conclusions tirées sur les points importants relevés lors de la mission. Le jugement professionnel ne peut être utilisé en tant que justification des décisions prises qui ne sont pas par ailleurs étayées par les faits et circonstances de la mission ou par des éléments probants suffisants et appropriés.

Planification et réalisation de la mission

Planification (Voir par. 40)

A86. La planification implique l'associé responsable de la mission, les autres membres clés de l'équipe de mission et les experts externes désignéss par le professionnel, le cas échéant, dans l'élaboration d'une stratégie générale établissant l'étendue, les éléments prioritaires, le calendrier et les modalités d'exécution de la mission, ainsi que d'un plan de mission détaillant la nature, le calendrier et l'étendue des procédures à mettre en œuvre et exposant les raisons qui sous-tendent leur choix. Une planification adéquate contribue à ce que toute l'attention voulue soit accordée aux aspects importants de la mission, que les problèmes potentiels soient détectés et résolus dans les meilleurs délais, et que la mission soit organisée et gérée adéquatement afin d'être exécutée de manière efficace et efficiente. Une planification adéquate permet également d'attribuer le travail aux membres de l'équipe de mission de façon appropriée, facilite la direction, et la supervision des membres de l'équipe affectée à la mission, ainsi que la révision de leur travail, et permet, s'il y a lieu, de coordonner le travail effectué par d'autres professionnels et experts. La nature et l'étendue des activités de planification varient en fonction des circonstances de la mission, par exemple la complexité du sujet sous-jacent de la mission et des critères. Des exemples des principaux éléments qui peuvent être pris en considération incluent :

- les caractéristiques de la mission qui en définissent l'étendue, y compris les termes de la mission et les caractéristiques du sujet sous-jacent de la mission et des critères ;
- le calendrier prévu et la nature des communications requises ;
- les résultats des activités d'acceptation de la mission et, s'il y a lieu, la question de savoir si la connaissance acquise à l'occasion d'autres missions réalisées par l'associé responsable de la mission auprès de la partie appropriée ou des parties appropriées est pertinente ;
- le processus de la mission ;
- la compréhension que possède le professionnel de la partie appropriée ou des parties appropriées, et de leur environnement, y compris le risque que l'information objet de la mission comporte des anomalies significatives ;
- l'identification des utilisateurs présumés et leurs besoins d'information, et la prise en considération du caractère significatif et des composantes du risque de mission ;
- la mesure dans laquelle le risque de fraude est pertinent pour la mission ;

- la nature, le calendrier et l'étendue des ressources nécessaires pour effectuer la mission, comme les besoins en matière de personnel et d'expertise, y compris la nature et l'étendue de l'intervention des experts ;
- l'incidence de la fonction d'audit interne sur la mission.

A87. Le professionnel peut décider de s'entretenir de certaines questions touchant à la planification avec la partie appropriée ou les parties appropriées afin de faciliter la conduite et la direction de la mission (par exemple, pour coordonner certaines procédures planifiées avec le travail effectué par le personnel de la partie appropriée ou des parties appropriées). Bien que ces entretiens soient fréquents, la stratégie générale de la mission et le programme de travail restent la responsabilité du professionnel. Lors de la discussion des questions touchant à la stratégie générale de la mission et au programme de travail, le professionnel apporte une attention particulière afin de ne pas compromettre l'efficacité de la mission. Par exemple, la discussion avec la partie appropriée ou les parties appropriées portant sur la nature et le calendrier des procédures détaillées de la mission peut compromettre l'efficacité de la mission du fait que ces dernières deviennent trop prévisibles.

A88. La planification n'est pas une phase isolée, mais au contraire un processus continu et itératif tout au long de la mission. Des événements inattendus, des changements de circonstances ou des éléments probants recueillis peuvent amener le professionnel à modifier la stratégie générale et le plan de mission et, par voie de conséquence, la nature, le calendrier et l'étendue prévus des procédures.

A89. Dans le cas de missions de moindre envergure ou peu complexes, l'intégralité des travaux peut être menée par une équipe restreinte, menée éventuellement par un associé responsable de la mission (qui peut être un professionnel exerçant à titre individuel) travaillant avec une seule personne (ou seul). Avec une équipe restreinte, la coordination et la communication entre les membres sont plus faciles. Pour ces entités, l'établissement de la stratégie générale n'est pas un exercice complexe ou prenant beaucoup de temps ; celui-ci variera avec la taille de l'entité, la complexité de la mission, comprenant le sujet sous-jacent de la mission et les critères, et la taille de l'équipe affectée à la mission. Par exemple, dans le cas d'une mission récurrente, un mémorandum succinct préparé à la fin de la période précédente sur la base d'une revue des dossiers de travail et identifiant les points importants mis en évidence lors de l'achèvement de la mission finalisée, mis à jour pendant la période en cours sur la base des entretiens avec les parties appropriées, peut servir de documentation de la stratégie pour la mission en cours.

A90. Si, dans les circonstances décrites au paragraphe 43, le professionnel poursuit sa mission :

(a) et que, selon son jugement professionnel, les critères applicables non appropriés ou l'objet sous-jacent de la mission inadéquat sont susceptibles de tromper les utilisateurs présumés, une conclusion avec réserve ou une conclusion défavorable sera appropriée dans les circonstances, dépendamment de la mesure dans laquelle le problème est significatif et diffus ;
(b) dans les autres cas, une conclusion avec réserve ou une impossibilité d'exprimer une conclusion sera appropriée, dépendamment de la mesure, selon son jugement professionnel, dans laquelle le problème est significatif et diffus.

A91. Par exemple, si après avoir accepté la mission, le professionnel découvre que l'utilisation des critères applicables introduit, dans l'information objet de la mission, un biais qui est significatif et diffus, alors une conclusion défavorable sera appropriée dans les circonstances.

Caractère significatif (voir par. 44)

A92. Les jugements portant sur le caractère significatif sont exercés en fonction des circonstances environnantes mais ne sont pas influencés par le niveau d'assurance recherché, c'est-à-dire que, pour les mêmes utilisateurs présumés et le même objectif, le seuil de signification pour une mission d'assurance raisonnable est le même que pour une mission d'assurance limitée, car il se fonde sur les besoins d'information des utilisateurs présumés.

A93. Les critères applicables peuvent traiter du concept de caractère significatif dans le contexte de la préparation et de la présentation de l'information objet de la mission et, par le fait même, fournir un cadre de référence au professionnel pour prendre en compte le caractère significatif aux fins de la mission. Bien que les critères applicables puissent expliquer le concept en des termes différents, ce concept comprend généralement les éléments dont il est question aux paragraphes A92-A100. Lorsque les critères applicables ne traitent pas du concept de caractère significatif, ces paragraphes fournissent un cadre de référence au professionnel.

A94. Les anomalies, y compris les omissions, sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, prises individuellement ou en cumulé, elles puissent influencer les décisions pertinentes que les utilisateurs présumés prennent en se fondant sur l'information objet de la mission. La prise en considération par le professionnel du caractère significatif relève du jugement professionnel et est influencée par sa perception des besoins d'information communs des utilisateurs en tant que groupe. Dans ce contexte, le professionnel peut raisonnablement considérer que les utilisateurs présumés :

(a) ont une connaissance raisonnable du sujet sous-jacent de la mission et sont disposés à analyser l'information objet de la mission avec une diligence raisonnable ;
(b) ont conscience que la préparation de l'information objet de la mission et la mission d'assurance se font en fonction de seuils de signification appropriés, et possèdent une compréhension du concept de caractère significatif inclus dans les critères applicables ;
(c) comprennent les incertitudes inhérentes à la mesure ou à l'évaluation du sujet sous-jacent de la mission ;
(d) prennent des décisions raisonnables en se fondant sur l'information objet de la mission prise dans son ensemble.

À moins que la mission n'ait été conçue en vue de répondre aux besoins d'information d'utilisateurs particuliers, l'incidence possible des anomalies sur des utilisateurs particuliers, dont les besoins d'information peuvent varier grandement, n'est généralement pas prise en considération (voir également les paragraphes A16-A18).

A95. L'appréciation du caractère significatif se fait par rapport à des facteurs qualitatifs et, s'il y a lieu, des facteurs quantitatifs. L'importance relativeà attribuer aux facteurs qualitatifs et quantitatifs dans une mission donnée relève du jugement professionnel.

A96. Les facteurs qualitatifs peuvent comprendre des éléments comme :

- le nombre de personnes ou d'entités touchées par l'objet de la mission ;
- l'interaction entre les diverses composantes et l'importance relative de celles-ci quant à l'information objet de la mission lorsque cette dernière est constituée de plusieurs composantes, par exemple dans le cas d'un rapport qui comprend divers indicateurs de performance ;
- la formulation employée, lorsque l'information objet de la mission est exprimée sous forme narrative ;
- les caractéristiques du mode de présentation adopté pour l'information objet de la mission, lorsque les critères applicables permettent de varier la présentation ;
- la nature d'une anomalie, par exemple la nature des écarts observés pour un contrôle lorsque l'information objet de la mission consiste en une déclaration relative à l'efficacité du contrôle ;
- la question de savoir si une anomalie a une incidence sur la conformité à la loi ou la réglementation ;
- dans le cas d'une communication périodique d'information objet de la mission, l'incidence d'un ajustement touchant l'information passée ou actuelle ou de son impact futur probable sur l'information objet de la mission ;
- la question de savoir si une anomalie résulte d'un acte intentionnel ou non intentionnel ;
- la question de savoir si une anomalie est importante compte tenu de ce que le professionnel connaît des communications antérieures destinées aux utilisateurs, par exemple par rapport au résultat attendu de la mesure ou de l'évaluation du sujet sous-jacent de la mission ;

- la question de savoir si une anomalie a trait à la relation entre la partie responsable, la personne chargée de la mesure ou de l'évaluation et la partie contractante ou à leur relation avec d'autres parties ;
- lorsqu'un seuil ou une valeur de référence a été identifié, la question de savoir si le résultat de la mise en œuvre de la procédure s'écarte de cette valeur ;
- lorsque le sujet sous-jacent de la mission concerne un programme public ou une entité du secteur public, la question de savoir si un aspect particulier du programme ou de l'entité est important compte tenu de la nature, de la visibilité et du caractère sensible du programme ou de l'entité ;
- lorsque l'information objet de la mission a trait à une conclusion tirée quant au respect de la loi ou de la réglementation, la gravité des conséquences d'un non-respect.

A97. Les facteurs quantitatifs ont trait à l'ampleur des anomalies par rapport aux montants présentés au titre des aspects de l'information objet de la mission qui sont, s'il en est :

- ou bien exprimés sous forme numérique ;
- ou bien liés à des valeurs numériques (par exemple, le nombre d'écarts observés par rapport à un contrôle peut constituer un facteur quantitatif pertinent lorsque l'information objet de la mission est une déclaration quant à l'efficacité du contrôle).

A98. Lorsque des facteurs quantitatifs sont applicables, planifier la mission en vue de détecter uniquement des anomalies individuellement significatives ignore le fait que le cumul d'anomalies non corrigées et non détectées individuellement de faible importance peut conduire à à une anomalie significative dans l'information objet de la mission. Il peut donc être approprié que le professionnel détermine une quantité inférieure au seuil de signification lorsqu'il planifie la nature, le calendrier et l'étendue des procédures à mettre en œuvre.

A99. Le caractère significatif est déterminé par rapport à l'information sur laquelle porte le rapport d'assurance. En conséquence, lorsque la mission porte sur une partie, mais pas la totalité, des aspects de l'information communiquée relativement à un sujet sous-jacent de la mission, le caractère significatif n'est envisagé que par rapport à la partie sur laquelle porte la mission.

A100. Tirer une conclusion sur le caractère significatif des anomalies identifiées par la mise en œuvre des procédures nécessite l'exercice du jugement professionnel. Par exemple :

- les critères applicables dans une mission portant sur l'optimisation des ressources du service des urgences d'un hôpital pourraient inclure la rapidité avec laquelle les services sont fournis, la qualité des services, le nombre de patients traités pendant une période de travail ainsi qu'une analyse comparative du coût des services par rapport à des hôpitaux similaires. Si trois de ces critères sont remplis mais qu'un critère applicable n'est pas atteint de manière marginale, il est alors nécessaire de recourir au jugement professionnel pour déterminer si le service des urgences de l'hôpital fait une utilisation optimale de ses ressources dans l'ensemble ;
- dans une mission de conformité, l'entité peut s'être conformée à neuf dispositions de la loi ou de la réglementation pertinente, mais ne pas s'être conformée à une autre disposition. Il est nécessaire de recourir au jugement professionnel pour déterminer si l'entité s'est conformée à la loi ou la réglementation pertinente prise dans son ensemble. Par exemple, le professionnel peut prendre en considération l'importance de la disposition à laquelle l'entité ne s'est pas conformée, ainsi que la relation entre cette disposition et les autres dispositions de la loi ou de la réglementation pertinente.

Compréhension des circonstances de la mission (Voir par. 45-47R)

A101. Les entretiens entre l'associé responsable de la mission, les autres membres clés de l'équipe de mission et les principaux experts externes désignés par le professionnel, le cas échéant, sur le risque que l'information objet de la mission comporte des anomalies significatives et sur l'application des critères applicables aux faits et circonstances propres à la mission peuvent aider l'équipe de mission à planifier et à réaliser la mission. Il est également utile d'en communiquer les points pertinents aux membres de l'équipe de mission et aux experts externes désignés par le professionnel, le cas échéant, qui n'ont pas participé aux entretiens.

A102. Le professionnel peut avoir des responsabilités additionnelles, conformément à la loi ou la réglementation ou aux règles d'éthique pertinentes, à l'égard du non-respect par l'entité de la loi ou la réglementation, qui peuvent différer ou aller au-delà des responsabilités qui lui incombent selon la présente norme ISAE, par exemple :

(a) répondre aux cas identifiés ou suspectés de non-respect de la loi ou la réglementation, y compris les exigences relatives aux communications avec la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, et déterminer s'il y a lieu de prendre d'autres mesures ;
(b) communiquer à un auditeur les cas identifiés ou suspectés du non-respect de la loi ou la réglementation[13] ;
(c) se conformer aux exigences en matière de documentation concernant les cas identifiés ou suspectés de non-respect de la loi ou la réglementation.

Le fait de s'acquitter de responsabilités additionnelles peut fournir des informations supplémentaires qui sont pertinentes aux fins des travaux qu'effectue le professionnel conformément à la présente norme ISAE et à d'autres normes ISAE (concernant l'intégrité de la partie responsable ou des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, par exemple). Les paragraphes A194-A198 traitent plus en détail des responsabilités du professionnel, en vertu de la loi ou la réglementation ou de règles d'éthique pertinentes, à l'égard de la communication et de faire rapport des cas identifiés ou suspectés de non-conformité à la loi ou la réglementation.

A103. L'acquisition d'une compréhension du sujet sous-jacent de la mission et des autres circonstances de la mission fournit au professionnel un cadre de référence pour l'exercice du jugement professionnel tout au long de la mission, par exemple au moment :

- de prendre en considération les caractéristiques du sujet sous-jacent de la mission ;
- d'apprécier le caractère approprié des critères ;
- de prendre en considération les facteurs qui, selon son jugement professionnel, sont importants pour orienter les travaux de l'équipe de mission, y compris les cas où une attention spéciale peut être nécessaire (par exemple, le besoin de compétences spécialisées ou des travaux d'un expert) ;
- d'établir, s'il y a lieu, les seuils de signification quantitatifs puis d'apprécier s'ils demeurent appropriés, de même que de prendre en considération les facteurs d'importance relative qualitatifs ;
- de développer des attentes aux fins de la mise en œuvre des procédures analytiques ;
- de concevoir et de mettre en œuvre les procédures ;
- d'évaluer les éléments probants, y compris le caractère raisonnable des déclarations verbales et écrites qu'il a obtenues.

A104. Généralement, le professionnel possède une compréhension moins approfondie du sujet sous-jacent de la mission et des autres circonstances de la mission que la partie responsable. Il possède également une compréhension moins approfondie du sujet sous-jacent de la mission et des autres circonstances de la mission lorsqu'il procède à une mission d'assurance limitée que lorsqu'il procède à une mission d'assurance raisonnable. Par exemple, c'est rarement le cas qu'il puisse acquérir une compréhension du contrôle interne à l'égard de la préparation de l'information objet de la mission dans le cadre de certaines missions d'assurance limitée.

A105. Dans une mission d'assurance limitée, la détermination des domaines dans lesquels l'information objet de la mission est susceptible de comporter des anomalies significatives permet au professionnel d'axerles procédures sur ces domaines. Par exemple, dans une mission pour laquelle l'information objet de la mission est un rapport sur le développement durable, le professionnel peut se concentrer sur certains domaines de ce rapport. Il peut concevoir et mettre en œuvre des procédures à l'égard de l'ensemble de l'information objet de la mission lorsque cette information ne concerne qu'un seul domaine ou lorsque l'obtention d'une assurance à l'égard de tous les domaines de l'information objet de la mission est nécessaire pour obtenir une assurance qui a du sens.

[13] Voir, par exemple, les paragraphes R360.31-360.35 A1 du Code de l'IESBA.

A106. Dans une mission d'assurance raisonnable, la compréhension du contrôle interne à l'égard de l'information objet de la mission aide le professionnel à identifier les types d'anomalies et de facteurs qui ont une incidence sur le risque que l'information objet de la mission comporte des anomalies significatives. Le professionnel doit évaluer la conception des contrôles pertinents et déterminer s'ils ont été implémentés en mettant en œuvre des procédures additionnelles aux demandes d'informations auprès de la partie responsable. Le jugement professionnel est requis pour déterminer les contrôles qui sont pertinents dans les circonstances de la mission.

A107. Dans une mission d'assurance limitée, la prise en considération du processus suivi pour préparer l'information objet de la mission aide le professionnel à concevoir et à mettre en œuvre des procédures visant les domaines à l'égard desquels l'information objet de la mission est susceptible de comporter des anomalies significatives. Lorsqu'il prend en considération le processus suivi, le professionnel utilise son jugement professionnel pour déterminer les aspects du processus qui sont pertinents eu égard à la mission, et peut procéder à des demandes d'informations auprès de la partie appropriée au sujet de ces aspects.

A108. Dans une mission d'assurance raisonnable ou d'assurance limitée, les résultats du processus d'évaluation des risques de l'entité peuvent également aider le professionnel à acquérir une compréhension du sujet sous-jacent de la mission et des autres circonstances de la mission.

Obtention d'éléments probants

La nature, le calendrier et l'étendue des procédures (Voir par. 48L.- 49R.)

A109. Le professionnel choisit une combinaison de procédures pour obtenir une assurance raisonnable ou limitée, selon le cas. Les procédures énumérées ci-après peuvent être utilisées, par exemple, pour planifier ou réaliser la mission, selon la situation dans laquelle elles sont mises en œuvre par le professionnel :

- inspection ;
- observation ;
- demande de confirmation ;
- contrôle arithmétique ;
- réexécution ;
- procédures analytiques ;
- demande d'informations.

A110. Parmi les facteurs pouvant influer sur le choix des procédures du professionnel figurent la nature du sujet sous-jacent de la mission, le niveau d'assurance à obtenir et les besoins d'information des utilisateurs présumés et de la partie contractante, y compris les contraintes de temps et de coûts pertinentes.

A111. Dans certains cas, une norme ISAE portant sur un sujet sous-jacent spécifiquepeut comprendre des diligences qui ont une incidence sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures. Par exemple, une norme ISAE portant sur un sujet sous-jacent spécifique peut décrire la nature ou l'étendue des procédures à mettre en œuvre ou le niveau d'assurance qui est censé être obtenu pour un type de mission donné. Même dans ces cas, la détermination exacte de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures est affaire de jugement professionnel et varie d'une mission à l'autre.

A112. Dans certaines missions, il se peut que le professionnel n'identifie aucun domaine dans lequel l'information objet de la mission est susceptible de comporter une anomalie significative. Qu'il ait ou non relevé de tels domaines, le professionnel conçoit et met en œuvre des procédures pour obtenir un niveau d'assurance qui a du sens.

A113. Une mission d'assurance est un processus itératif, et il peut arriver que le professionnel prenne connaissance d'informations qui diffèrent considérablement de celles sur lesquelles il s'est fondé pour déterminer les procédures à mettre en œuvre. Lorsque le professionnel met en œuvre les procédures qu'il a planifiées, les éléments probants recueillis peuvent l'amener à mettre en

œuvre des procédures supplémentaires. Ces procédures peuvent consister notamment à demander à la personne chargée de la mesure ou de l'évaluation d'examiner l'élément relevé par le professionnel et d'apporter des ajustements à l'information objet de la mission, s'il y a lieu.

Détermination de la nécessité de mettre en œuvre des procédures supplémentaires dans une mission d'assurance limitée (voir par. 49L.)

A114. Le professionnel peut avoir connaissance d'anomalies qui, selon son jugement professionnel, ne sont manifestement pas révélatrices de l'existence d'anomalies significatives. Les exemples qui suivent illustrent des situations dans lesquelles il n'est pas nécessaire de mettre en œuvre des procédures supplémentaires parce que, selon le jugement professionnel du professionnel, les anomalies détectées ne sont manifestement pas révélatrices de l'existence d'anomalies significatives :

- si le seuil de signification est de 10 000 unités et que le professionnel estime qu'il pourrait exister une erreur potentielle de 100 unités, il ne sera généralement pas nécessaire de mettre en œuvre des procédures supplémentaires, à moins que d'autres facteurs qualitatifs doivent être pris en considération, car le risque d'anomalies significatives est probablement acceptable dans les circonstances de la mission ;
- si, lors de la mise en œuvre d'un ensemble de procédures à l'égard d'un domaine comportant probablement des anomalies significatives, la réponse à une demande d'informations parmi de nombreuses autres ne correspond pas aux attentes, il peut ne pas être nécessaire de mettre en œuvre des procédures supplémentaires si le risque d'anomalies significatives se trouve néanmoins à un niveau acceptable dans les circonstances de la mission compte tenu des résultats de la mise en œuvre des autres procédures.

A115. Le professionnel peut avoir connaissance d'un ou de plusieurs éléments qui le portent à croire que l'information objet de la mission comporte peut-être des anomalies significatives. Les exemples qui suivent illustrent des situations dans lesquelles il peut être nécessaire de mettre en œuvre des procédures supplémentaires parce que les anomalies détectées indiquent que l'information sur objet de la mission pourrait comporter des anomalies significatives :

- lorsque les procédures analytiques mises en œuvre par le professionnel révèlent une variation ou corrélation qui est incohérente avec d'autres informations pertinentes ou qui s'écarte de façon importante des valeurs ou des ratios attendus ;
- lorsque le professionnel peut avoir connaissance d'une anomalie significative potentielle lorsqu'il examine des sources externes ;
- si les critères applicables permettent un taux d'erreur de 10% et que, d'après un test particulier, le professionnel a découvert un taux d'erreur de 9%, il pourrait alors être nécessaire de mettre en œuvre des procédures supplémentaires, car le risque d'anomalies significatives pourrait ne pas être acceptable compte tenu des circonstances de la mission ;
- si les résultats de la mise en œuvre de procédures analytiques correspondent aux attentes, mais sont néanmoins près d'excéder la valeur attendue, auquel cas il pourrait être nécessaire de mettre en œuvre des procédures supplémentaires, car le risque d'anomalies significatives pourrait ne pas être acceptable compte tenu des circonstances de la mission.

A116. Si, dans une mission d'assurance limitée, le professionnel prend connaissance d'un ou de plusieurs éléments qui l'amènent à croire que l'information objet de la mission peut comporter des anomalies significatives, il est tenu, selon le paragraphe 49L., de concevoir et de mettre en œuvre des procédures supplémentaires. Les procédures supplémentaires peuvent comprendre, par exemple, des demandes d'informations auprès de la ou des parties appropriées ou la mise en œuvre d'autres procédures considérées comme appropriées dans les circonstances.

A117. Lorsque, ayant mis en œuvre les procédures supplémentaires requises au paragraphe 49L., le professionnel n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour lui permettre soit de conclure qu'il n'est pas probable que le ou les problèmes donnent lieu à une

anomalie significative dans l'information objet de la mission, soit de déterminer que le ou les problèmes donnent lieu à une anomalie significative dans l'information objet de la mission, il y a limitation de l'étendue des travaux et le paragraphe 66 s'applique.

A118. Le jugement du professionnel quant à la nature, au calendrier et à l'étendue des procédures supplémentaires nécessaires pour obtenir des éléments probants lui permettant soit de conclure que des anomalies significatives ne sont pas probables, soit de déterminer qu'il y en a, est guidé, par exemple, par :

- les informations tirées de son évaluation des résultats des procédures qu'il a déjà mises en œuvre ;
- sa compréhension du sujet sous-jacent de la mission et des autres circonstances de la mission, laquelle est mise à jour tout au long de la mission; et
- son point de vue quant au caractère convaincant des éléments probants nécessaires à l'égard du problème qui l'a porté à croire que l'information objet de la mission pouvait comporter des anomalies significatives.

Cumul des anomalies non corrigées (Voir par. 51, 65)

A119. Les anomalies non corrigées sont cumulées pendant la mission (Voir par. 51) afin d'apprécier si, prises individuellement ou en cumulé, elles sont significatives aux fins de la formation de la conclusion du professionnel.

A120. Le professionnel peut déterminer un montant en deçà duquel les anomalies seront tenues pour manifestement insignifiantes et n'auront pas à être cumulées du fait qu'il est d'avis que le cumul de telles anomalies n'aurait de toute évidence aucun effet significatif sur l'information objet de la mission. L'expression « manifestement insignifiant » n'est pas synonyme de « non significatif ». Des éléments manifestement insignifiants seront d'un tout autre ordre de grandeur (plus petit) que ceux qui auraient été considérés comme significatifs conformément au paragraphe 44, et seront manifestement sans conséquence, pris individuellement ou en cumulé, qu'ils soient jugés selon des critères d'ampleur, de nature ou selon les circonstances de leur survenance. Lorsqu'il existe une quelconque incertitude quant au caractère insignifiant d'un ou de plusieurs de ces critères, l'anomalie concernée n'est pas considérée comme manifestement insignifiante.

Aspects à prendre en considération lorsqu'un expert désigné par le professionnel participe à la mission

Nature, calendrier et étendue des procédures (Voir par. 52)

A121. Lorsqu'une partie des travaux d'assurance est effectuée par un ou plusieurs experts désignés par le professionnel, les aspects qui suivent sont souvent utiles à la détermination de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures se rattachant aux travaux d'un tel expert (Voir par. A70) :

(a) l'importance des travaux de l'expert dans le contexte de la mission (voir également les paragraphes A122-A123) ;
(b) la nature du point sur lequel portent des travaux de l'expert ;
(c) les risques d'anomalies significatives liés au point sur lequel portent les travaux de l'expert ;
(d) la connaissance et l'expérience qu'a le professionnel des travaux antérieurement réalisés par l'expert ;
(e) si l'expert est soumis ou non aux politiques ou procédures de gestion de la qualité du cabinet du professionnel (voir également les paragraphes A124-A125).

Intégration des travaux d'un expert désigné par le professionnel

A122. Des missions d'assurance peuvent être réalisées sur un vaste éventail de sujets sous-jacents de la mission qui nécessitent des compétences et des connaissances spécialisées au-delà de celles que possèdent l'associé responsable de la mission et les autres membres de l'équipe de mission et à l'égard desquels les travaux d'un expert désigné par le professionnel sont utilisés. Dans certaines situations, l'expert désigné par le professionnel est consulté pour fournir des conseils

sur un seul élément, mais plus les travaux de l'expert sont importants dans le contexte de la mission, plus il est probable que l'expert travaillera comme membre d'une équipe multidisciplinaire constituée d'experts dans un domaine particulier et d'autres membres de l'équipe de mission d'assurance. Plus les travaux de l'expert s'intègrent dans la nature, le calendrier et l'étendue de l'ensemble des travaux, plus il importe que la communication réciproque entre l'expert et les autres membres de l'équipe de missiond'assurance soit efficace. Une communication réciproque efficace facilite l'intégration adéquate des travaux de l'expert aux travaux des autres membres de l'équipe.

A123. Comme il est mentionné au paragraphe A71, lorsqu'il y a lieu d'utiliser les travaux d'un expert désigné par le professionnel, il peut convenir de mettre en œuvre certaines des procédures exigées au paragraphe 52 à l'étape de l'acceptation ou du maintien de la mission. C'est particulièrement le cas lorsque les travaux de l'expert désigné par le professionnel seront pleinement intégrés dans les travaux des autres membres de l'équipe de mission d'assurance et qu'ils seront utilisés aux premières étapes de la mission, par exemple lors de la planification initiale et de l'évaluation des risques.

Politiques ou procédures de gestion de la qualité du cabinet du professionnel

A124. Un expert interne désigné par le professionnel peut être un associé ou un membre du personnel professionnel (y compris du personnel professionnel temporaire) du cabinet du professionnel et, de ce fait, être soumis au système de gestion de la qualité du cabinet,y compris ses politiques ou procédures , conformément à la norme ISQM 1 ou à des exigences professionnelles (ou des exigences résultant de la loi ou de la réglementation) à tout le moins aussi rigoureuses que la norme ISQM 1. De manière alternative, un expert interne peut être un associé ou un membre du personnel professionnel, y compris du personnel professionnel temporaire, d'un autre cabinet membre du réseau, qui peut appliquer les mêmes politiques ou procédures de gestion de la qualité que le cabinet du professionnel en exercice. Un expert externe désigné par le professionnel n'est pas membre de l'équipe de mission.

A125. En règle générale, l'équipe affectée à la mission peut s'appuyer sur le système de gestion de la qualité du cabinet (Voir par. A65). La mesure dans laquelle les équipes pourront s'appuyer sur ce système variera selon les circonstances, et pourrait avoir une incidence sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures du professionnel en ce qui concerne des questions telles que :

- la compétence et les aptitudes, compte tenu des programmes de recrutement et de formation ;
- l'évaluation faite par le professionnel de l'objectivité de l'expert. Les experts internes désignés par le professionnel sont soumis aux règles d'éthique pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance ;
- l'évaluation par le professionnel du caractère adéquat des travaux de l'expert. Par exemple, les programmes de formation dispensés par le cabinet peuvent fournir aux experts internes désignés par le professionnel une compréhension appropriée des liens étroits entre leur expertise et le processus d'obtention des éléments probants. Le fait de s'appuyer sur ces programmes de formation et d'autres processus du cabinet, comme les protocoles de délimitation de l'étendue des travaux des experts internes désignés par le professionnel, peut avoir une incidence sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures mises en œuvre par le professionnel en exercice pour évaluer le caractère adéquat des travaux de l'expert ;
- le respect des dispositions réglementaires et législatives, au travers d'un processus de suivi et de prise de mesures correctives par le cabinet ;
- l'accord conclu avec l'expert désigné par le professionnel.

Le fait de s'appuyer sur ces procédures ne réduit pas l'obligation pour le professionnel d'appliquer les diligences requises par la présente norme ISAE.

La compétence, les aptitudes et l'objectivité de l'expert désigné par le professionnel (Voir par. 52(a))

A126. Les informations concernant la compétence, les aptitudes et l'objectivité d'un expert désigné par le professionnel peuvent provenir de différentes sources, telles que :

- l'expérience personnelle des travaux antérieurs de cet expert ;
- des entretiens avec cet expert ;
- des entretiens avec d'autres professionnels ou ou d'autres personnes qui connaissent les travaux de cet expert ;
- la connaissance des qualifications de cet expert, son affiliation à un corps professionnel ou à une association sectorielle, son autorisation d'exercer ou toute autre forme de reconnaissance extérieure ;
- les publications ou ouvrages écrits par cet expert ;
- les politiques ou procédures de gestion de la qualité du cabinet (voir également les paragraphes A124-A125).

A127. Bien qu'il ne soit pas nécessaire que les experts désignés par le professionnel possèdent le même niveau de compétence que ce dernier dans la réalisation de tous les aspects d'une mission d'assurance, l'expert dont le professionnel utilise les travaux doit posséder une compréhension suffisante des normes ISAE pertinentes pour lui permettre de faire le lien entre les travaux qui lui sont attribués et l'objectif de la mission.

A128. L'évaluation visant à déterminer si les menaces pesant sur l'objectivité se situent à un niveau acceptable peut dépendre du rôle de l'expert désigné par le professionnel et de l'importance de ses travaux dans le cadre de la mission. Dans certains cas, il peut ne pas être possible d'éliminer les circonstances créant des menaces ou de mettre en œuvre des mesures de sauvegarde permettant de ramener ces menaces à un niveau acceptable, par exemple lorsqu'un expert pressenti par le professionnel est un praticien qui a joué un rôle important dans l'établissement de l'information objet de la mission.

A129. Lors de l'évaluation de l'objectivité d'un expert externe désigné par le professionnel il peut être pertinent :

- de s'enquérir, auprès de la ou des parties appropriées, de tous intérêts ou relations connus existant entre elles et l'expert, qui peuvent affecter l'objectivité de ce dernier ;
- de s'entretenir avec cet expert de toutes les mesures de sauvegarde applicables, y compris des règles professionnelles auxquelles il est soumis, et d'évaluer si ces mesures sont adéquates pour ramener à un niveau acceptable les menacesqui pèsent sur son objectivité. Parmi les intérêts et les relations dont il peut être utile de discuter avec cet expert figurent :

    - les intérêts financiers,
    - les relations d'affaires et les relations personnelles,
    - les autres services fournis par l'expert, y compris par l'organisation dans le cas où l'expert externe est une organisation.

  Dans certains cas, il peut aussi être utile pour le professionnel d'obtenir une déclaration écrite de l'expert externe qu'il a désigné concernant tous intérêts ou relations avec l'entité dont cet expert a connaissance.

Prise de connaissance du domaine d'expertise de l'expert désigné par le professionnel (Voir par. 52(b))

A130. L'acquisition d'une compréhension suffisante du domaine d'expertise de l'expert qu'il a désigné permet au professionnel :

(a) de s'entendre avec l'expert sur la nature, l'étendue et les objectifs des travaux de ce dernier par rapport à ses besoins ;
(b) d'évaluer si ces travaux sont adéquats par rapport à ses besoins.

A131. Les aspects du domaine d'expertise de l'expert qui sont pertinents pour la connaissance du professionnel peuvent comprendre:

- Le fait de savoir si ce domaine d'expertise recouvre des spécialisations qui sont pertinentes pour la mission ;
- Le fait de savoir si des normes, professionnelles ou autres, et des exigences réglementaires ou législatives, s'appliquent ;
- Quelles hypothèses et méthodes, et le cas échéant quels modèles, sont utilisés par l'expert, et s'ils sont généralement reconnus dans son domaine d'activité et appropriés dans les circonstances de la mission ;
- la nature des données ou informations internes ou externes que l'expert désigné par le professionnel utilise.

Accord avec l'expert désigné par le professionnel (Voir par. 52(c))

A132. Il peut être approprié que l'accord entre le professionnel et l'expert désigné aborde également des points tels que les suivants :

(a) les rôles et responsabilités respectifs du professionnel et de l'expert ;
(b) la nature, le calendrier et l'étendue des communications entre le professionnel et l'expert, y compris la forme du ou des rapports que ce dernier aura à fournir ;
(c) la nécessité pour l'expert de respecter les exigences en matière de confidentialité.

A133. Les éléments mentionnés au paragraphe A125 peuvent avoir une incidence sur le niveau de détail et le formalisme de l'accord entre le professionnel et l'expert, y compris sur la détermination de la pertinence d'établir ou non un accord écrit. L'accord entre le professionnel et l'expert prend souvent la forme d'une lettre de mission.

Évaluation du caractère adéquat des travaux de l'expert désigné par le professionnel (Voir par. 52(d))

A134. La prise en considération des aspects suivants peut être pertinente à l'évaluation du caractère adéquat des travaux de l'expert par rapport aux objectifs du professionnel :

(a) la pertinence et le caractère raisonnable des constatations ou conclusions de l'expert et leur cohérence avec les autres éléments probants ;
(b) si les travaux de l'expert font appel à des hypothèses et à des méthodes importantes, la pertinence et le caractère raisonnable de ces hypothèses et méthodes dans les circonstances ;
(c) si les travaux de l'expert nécessitent l'utilisation de données de base qui sont importantes pour les travaux de celui-ci, la pertinence, l'exhaustivité et l'exactitude de ces données.

A135. Si le professionnel détermine que les travaux de l'expert ne sont pas adéquats par rapport à ses objectifs, il peut :

(a) ou bien s'entendre avec l'expert sur la nature et l'étendue des travaux complémentaires devant être réalisés par celui-ci ;
(b) ou bien mettre en œuvre des procédures supplémentaires appropriées aux circonstances.

Travaux effectués par un autre professionnel, un expert désigné par une partie responsable, par la personne chargée de la mesure ou de l'évaluation ou un auditeur interne (Voir par. 53-55)

A136. Bien que les paragraphes A121-A135 aient été rédigés pour l'utilisation des travaux effectués par un expert désigné par le professionnel, ils peuvent fournir des indications utiles en ce qui concerne l'utilisation des travaux effectués par un autre professionnel, un expert désigné par une partie responsable ou par une personne chargée de la mesure ou de l'évaluation, ou un auditeur interne.

Déclarations écrites (Voir par. 56)

A137. La confirmation écrite des déclarations verbales réduit le risque de malentendu entre le professionnel et la ou les partie(s) appropriée(s). Généralement, la ou les personne(s) à laquelle ou auxquelles le professionnel demande des déclarations écrites sont des membres de la direction au plus haut niveau ou des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, dépendra, par exemple, de la structure de direction et de gouvernance de la ou des partie(s) appropriée(s), qui peuvent différer d'un pays à l'autre et d'une entité à l'autre, étant notamment influencée par des contextes culturels et juridiques différents, ainsi que par la taille et la structure de détention du capital de l'entité.

A138. D'autres déclarations écrites pouvent être demandées sur les points suivants :

- Si la ou les partie(s) appropriée(s) sont d'avis que les effets sur l'information objet de la mission des anomalies non corrigées, prises individuellement et en cumulé, ne sont pas significatifs. Généralement, une liste de ces anomalies figure dans cette déclaration écrite ou y est jointe ;
- Si les hypothèses importantes émises aux fins de l'établissement des estimations sont raisonnables ;
- Si la ou les partie(s) appropriée(s) ont communiqué au professionnel toutes les déficiences du contrôle interne pertinent pour la mission qui ne sont pas manifestement insignifiantes et sans conséquence et dont elles ont connaissance ;
- Lorsque la partie responsable n'est pas la personne chargée de la mesure ou de l'évolution, une déclaration de la partie responsable reconnaissant sa responsabilité à l'égard du sujet sous-jacent de la mission.

A139. Les déclarations de la ou des parties appropriées ne sauraient remplacer les autres éléments probants auxquels le professionnel peut raisonnablement s'attendre à ce qu'ils soient disponibles. Bien que les déclarations écrites fournissent des éléments probants nécessaires, elles ne fournissent pas en elles-mêmes des éléments probants suffisants et appropriés pour aucun des points dont elles traitent. De plus, le fait que le professionnel ait obtenu des déclarations écrites fiables n'affecte pas la nature ou l'étendue des autres éléments probants qu'il recueille.

Déclarations écrites demandées non obtenues ou non fiables (Voir par. 60)

A140. Des circonstances dans lesquelles le professionnel n'est pas en mesure d'obtenir les déclarations écrites demandées incluent, par exemple :

- la partie responsable fait appel à un tiers pour effectuer la mesure ou l'évaluation pertinente et, ultérieurement, au professionnel pour réaliser une mission d'assurance à l'égard de l'information objet de la mission ainsi obtenue. Dans certains de ces cas, par exemple lorsque la partie responsable entretient une relation continue avec la personne chargée de la mesure ou de l'évaluation, la partie responsable peut être à même de prendre les dispositions nécessaires pour que la personne chargée de la mesure ou de l'évaluation fournisse les déclarations écrites demandées ou encore être à même de fournir elle-même ces déclarations si elle dispose d'un fondement raisonnable pour le faire, mais, dans d'autres cas, ce ne sera pas le cas ;
- un utilisateur présumé fait appel au professionnel pour réaliser une mission à l'égard d'informations diffusées publiquement, mais il n'entretient pas avec la partie responsable un lien du type nécessaire pour faire en sorte que cette partie réponde à la demande de déclaration écrite présentée par le professionnel ;
- la mission d'assurance est entreprise contre le souhait de la personne chargée de la mesure ou de l'évaluation. Ce peut être le cas, par exemple, lorsque la mission est entreprise en vertu d'une ordonnance d'un tribunal, ou qu'un professionnel dans le secteur public est tenu, par le législateur ou une autre autorité compétente, d'entreprendre une mission donnée.

Dans ces circonstances ou des circonstances similaires, le professionnel peut ne pas avoir accès aux éléments probants nécessaires pour étayer sa conclusion. Dans ce cas, le paragraphe 66de la présente norme ISAE s'applique.

Événements postérieurs (Voir par. 61)

A141. Dans certaines missions d'assurance, il peut ne pas être pertinent de tenir compte des événements postérieurs en raison de la nature du sujet sous-jacent de la mission. Par exemple, lorsque la mission requiert l'expression d'une conclusion sur l'exactitude d'une déclaration statistique à un moment précis, les événements survenus entre ce moment et la date du rapport d'assurance n'auront pas d'incidence sur la conclusion ou n'exigeront pas la fourniture d'informations dans la déclaration ou le rapport d'assurance.

A142. Comme il est indiqué au paragraphe 61, le professionnel n'est pas tenu de réaliser des procédures sur l'information objet de la mission après la date de son rapport. Toutefois, si après la date de son rapport, il prend connaissance d'un fait qui, s'il l'avait connu à la date de son rapport, aurait pu le conduire à amender ce dernier, le professionnel peut devoir s'entretenir de ce fait avec la ou les partie(s) appropriée(s) ou prendre d'autres mesures appropriées dans les circonstances.

Autres informations (Voir par. 62)

A143. Les autres mesures qui peuvent s'avérer appropriées lorsque le professionnel identifie une incohérence significative ou constate l'existence d'une anomalie significative dans les faits incluent, par exemple :

- demander à la ou aux partie(s) appropriée(s) de consulter un tiers compétent, comme le conseil juridique de la ou des partie(s) appropriée(s) ;
- solliciter un conseil juridique sur les conséquences de diverses lignes de conduite possibles ;
- communiquer avec des tiers (par exemple, une autorité de contrôle) ;
- ne pas délivrer le rapport d'assurance ;
- se démettre de la mission, lorsque ceci est possible aux termes de la loi ou de la réglementation applicables ;
- décrire l'incohérence significative dans le rapport d'assurance.

Description des critères applicables (Voir par. 63)

A144. La description des critères applicables indique aux utilisateurs présumés le référentiel selon lequel l'information objet de la mission a été préparée, et elle est particulièrement importante lorsqu'il existe des différences importantes entre les divers critères en ce qui concerne le traitement accordé à des points particuliers dans l'information objet de la mission.

A145. Une description indiquant que l'information objet de la mission a été préparée conformément à des critères applicables donnés n'est appropriée que si l'information objet de la mission respecte toutes les exigences pertinentes en vigueur de ces critères applicables.

A146. Une description des critères applicables dont la formulation est imprécise ou restrictive (par exemple, « l'information objet de la mission est conforme pour l'essentiel aux exigences de XYZ ») ne constitue pas une description adéquate, car elle peut être trompeuse pour les utilisateurs de l'information objet de la mission.

Formuler la conclusion de la mission d'assurance

Caractère suffisant et approprié des éléments probants (Voir par. 12(i), 64)

A147. Les éléments probants sont nécessaires pour étayer la conclusion du professionnel et son rapport d'assurance. Ces éléments sont cumulatifs par nature et sont principalement recueillis à partir des procédures réalisées au cours de la mission. Ils peuvent, cependant, aussi comprendre des informations obtenues à partir d'autres sources, telles que les missions précédentes (sous

réserve que le professionnel ait déterminé si des changements sont survenus depuis la mission précédente qui peuvent avoir une incidence sur la pertinence des informations pour la mission en cours) ou les politiques ou procédures d'un cabinet relatives à l'acceptation ou au maintien des relations client ou des missions d'assurance. Les éléments probants peuvent provenir de sources internes ou externes à la partie appropriée ou aux parties appropriées. De même, des informations qui peuvent être utilisées en tant qu'éléments probants peuvent avoir été préparées par un expert salarié de la ou les parties appropriées ou désigné par celle(s)-ci. Les éléments probants comprennent aussi bien les informations qui justifient et corroborent des aspects de l'information objet de la mission, que toutes celles qui les contredisent. Par ailleurs, dans certains cas, l'absence d'information (par exemple, le refus de la ou des partie(s) appropriée(s) de fournir une déclaration demandée), est un fait utilisé par le professionnel, et, en conséquence, constitue un élément probant. La majeure partie des travaux du professionnel déstinés à formuler une conclusion au terme de la mission d'assurance consistent à recueillir et à évaluer des éléments probants.

A148. Le caractère suffisant et le caractère approprié des éléments probants sont étroitement liés. Le caractère suffisant est mesuré par le volume d'éléments probants. Le volume d'éléments probants nécessaire est affecté par les risques que l'information objet de la mission comporte des anomalies significatives (plus les risques sont élevés, plus le volume d'éléments probants requis sera a priori élevé), mais aussi par la qualité des éléments probants recueillis (plus la qualité est élevée, moins le nombre d'éléments probants requis sera élevé). Toutefois, l'obtention d'un plus grand nombre d'éléments probants ne compense pas leur moindre qualité.

A149. Le caractère approprié est mesuré par la qualité des éléments probants, c'est-à-dire par leur pertinence et leur fiabilité permettant d'étayer la conclusion du professionnel. La fiabilité de ces éléments est influencée par leur source et par leur nature, et dépend des circonstances individuelles du contexte dans lequel ils ont été recueillis. Les généralisations concernant la fiabilité respective des différents types d'éléments probants sont possibles; toutefois, de telles généralisations sont sujettes à d'importantes réserves.. Même lorsque les éléments probants ont été recueillis de sources externes à la partie appropriée ou aux parties appropriées, des circonstances susceptibles d'affecter leur fiabilité peuvent exister. Par exemple, les éléments probants recueillis d'une source externe peuvent ne pas être fiables si la source n'est pas bien informée ou manque d'objectivité. Tout en reconnaissant qu'il peut exister des exceptions, il peut être utile de rappeler les généralités suivantes concernant la fiabilité des éléments probants :

- les éléments probants sont plus fiables lorsqu'ils sont recueillis à partir de sources externes à la partie appropriée ou aux parties appropriées ;
- les éléments probants produits en interne sont plus fiables lorsque les contrôles y relatifs sont efficaces ;
- les éléments probants recueillis directement par le professionnel (par exemple, l'observation de l'application d'un contrôle) sont plus fiables que ceux recueillis indirectement ou par déduction (par exemple, une demande d'explication sur l'application d'un contrôle) ;
- les éléments probants sont plus fiables lorsqu'ils existent sous forme de documents, que ce soit sur support papier, électronique ou autre (par exemple, un résumé écrit préparé en temps réel pendant une réunion est plus fiable qu'un compte rendu verbal ultérieur des questions discutées).

A150. Généralement, le professionnel obtient une assurance plus élevée des éléments probants cohérents recueillis de différentes sources ou dont la nature diffère que d'éléments probants pris isolément. Par ailleurs, le fait de recueillir des éléments probants ou provenant de sources différentes ou dont la nature diffère peut indiquer qu'un élément probant, pris isolément, n'est pas fiable. Par exemple, une information corroborante provenant d'une source indépendante de la ou des parties appropriées peut accroître l'assurance obtenue par le professionnel à partir d'une déclaration de la ou des parties appropriées. À l'inverse, lorsque les éléments probants provenant d'une source ne concordent pas avec les éléments probants provenant d'une autre source, le professionnel détermine les procédures supplémentaires à mettre en œuvre pour résoudre cette non-concordance.

A151. Pour ce qui est d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, il est généralement plus difficile d'obtenir une assurance à l'égard de l'information objet de la mission couvrant un intervalle de temps qu'à l'égard de l'information objet de la mission à un moment précis. De plus, les conclusions exprimées sur les processus se limitent généralement à l'intervalle de temps considéré ; le professionnel ne formule aucune conclusion sur la question de savoir si le processus continuera par la suite de fonctionner de la manière prévue.

A152. Déterminer si les éléments probants receuillis sont suffisants et appropriés pour fonder la conclusion du professionnel relève du jugement professionnel.

A153. Dans certaines circonstances, le professionnel n'a pas receuilli les éléments probants suffisants et appropriés qu'il s'attendait à obtenir au moyen des procédures planifiées. Dans ces cas, il considère que les éléments probants recueillis au moyen des procédures mises en œuvre ne sont pas des éléments suffisants et appropriés lui permettant de formuler une conclusion sur l'information objet de la mission. Le professionnel peut :

- étendre les travaux réalisés ; ou
- réaliser d'autres procédures jugées nécessaires en la circonstance par le professionnel.

Lorsqu'aucune de ces options n'est réalisable, le professionnel ne sera pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés lui permettant de formuler une conclusion. Cette situation peut se présenter même si n'est venu à la connaissance du professionnel aucun élément, dont il est question au paragraphe 49L, le portant à croire que l'information objet de la mission pourrait comporter des anomalies significatives.

Évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants (Voir par. 65)

A154. Une mission d'assurance est un processus cumulatif et itératif. Lorsque le professionnel met en œuvre des procédures qu'il a planifiées, les éléments probants qu'il recueille peuvent le conduire à modifier la nature, le calendrier ou l'étendue d'autres procédures prévues. Son attention peut être attirée par une information qui diffère de manière importante de l'information qu'il attendait et sur laquelle il s'est fondé pour planifier les procédures. Par exemple :

- l'étendue des anomalies identifiées par le professionnel peut modifier son jugement professionnel quant à la fiabilité d'une source d'information donnée ;
- le professionnel peut être amené à se rendre compte d'incohérences dans les informations pertinentes ou d'éléments contradictoires ou manquantes ;
- si des procédures analytiques ont été mises en œuvre vers la fin de la mission, les résultats obtenus peuvent indiquer un risque d'anomalies significatives non détecté auparavant.

Dans de tels cas, le professionnel peut devoir réévaluer les procédures prévues.

A155. Le jugement du professionnel quant au caractère suffisant et approprié des éléments probants dépend de facteurs tels que :

- l'importance d'une anomalie potentielle et la probabilité qu'elle ait une incidence significative, individuellement ou cumulée à d'autres anomalies potentielles sur l'information objet de la mission ;
- l'efficacité des réactions prises par la ou les partie(s) appropriée(s) pour répondre au risque connu d'anomalies significatives ;
- l'expérience acquise au cours des missions d'assurance précédentes concernant des anomalies potentielles similaires ;
- les résultats des procédures mises en œuvre, y compris la détection d'anomalies spécifiques ;
- la source et la fiabilité des informations disponibles ;
- le caractère concluant des éléments probants ;
- la connaissance de la ou des partie(s) appropriée(s) et de leur environnement.

Limitation à l'étendue des travaux (Voir par. 26, 66)

A156. Une limitation à l'étendue des travaux peut résulter :

(a) de circonstances hors du contrôle de la ou des partie(s) appropriée(s), par exemple si les documents que le professionnel estime devoir inspecter ont été accidentellement détruits ;
(b) de circonstances liées à la nature ou au calendrier des travaux du professionnel, par exemple si un processus physique que le professionnel estime devoir observer a eu lieu avant que le professionnel ait été chargé de la mission ;
(c) de limitations imposées par la partie responsable, la personne chargée de la mesure ou de l'évaluation, ou la partie contractante, qui, par exemple, n'autorise pas le professionnel de mettre en œuvre une procédure qu'il considère comme nécessaire dans les circonstances. Les limitations de cette nature peuvent avoir d'autres incidences sur la mission, par exemple sur la prise en considération du risque de mission et sur l'acceptation ou le maintien de la relation client et de la mission d'assurance.

A157. L'impossibilité de mettre en œuvre une procédure particulière ne constitue pas une limitation à l'étendue des travaux si le professionnel est en mesure de receuillir des éléments probants suffisants et appropriés en mettant en œuvre des procédures alternatives.

A158. Les procédures mises en œuvre dans une mission d'assurance limitée sont, par définition, limitées par rapport à celles qui sont requises dans une mission d'assurance raisonnable. Les limitations dont l'existence est connue avant l'acceptation d'une mission d'assurance limitée sont un facteur pertinent dont il faut tenir compte pour déterminer si les conditions préalables à l'acceptation ou au maintien d'une mission d'assurance sont présentes, particulièrement la question de savoir si la mission présente les caractéristiques requises quant à l'accès aux éléments probants (Voir par. 24(b)(iv)) et à un objectif rationnel (Voir par. 24(b)(iv)). Si une nouvelle limitation est imposée par la ou les partie(s) appropriée(s) après qu'une mission d'assurance limitée a été acceptée, il peut être approprié de se démettre, lorsque ceci est possible aux termes de la loi ou de la réglementation applicables.

Préparer le rapport d'assurance

Forme du rapport d'assurance (Voir par. 67-68)

A159. Les conclusions exprimées verbalement ou sous d'autres formes peuvent être mal comprises lorsqu'elles ne sont pas étayées par un rapport écrit. Le professionnel ne fait pas de rapport oral ou en ayant recours à des symboles sans fournir également un rapport d'assurance écrit facilement accessible lorsque le rapport verbal ou le symbole est utilisé. Par exemple, un symbole pourrait renvoyer au moyen d'un hyperlien à un rapport d'assurance écrit se trouvant sur Internet.

A160. La présente Norme ISAE ne prescrit aucune forme particulière pour la présentation des rapports d'assurance. Elle indique plutôt les éléments de base à inclure dans le rapport d'assurance. Les rapports d'assurance sont adaptés en fonction des circonstances propres à la mission. Le professionnel peut avoir recours à des intitulés, des numéros de paragraphes, des procédés typographiques, par exemple la mise en caractères gras du texte, et à d'autres mécanismes pour accroître la clarté et la lisibilité du rapport d'assurance.

A161. Le professionnel peut choisir entre un rapport dit « succinct » et un rapport dit « détaillé » pour favoriser une communication efficace à l'intention des utilisateurs présumés. Généralement, les rapports succincts ne comprennent que les éléments de base, et les rapports détaillés comprennent d'autres informations et explications qui ne visent pas à avoir une incidence sur la conclusion du professionnel. Outre les éléments de base, les rapports détaillés peuvent décrire en détail les termes de la mission, les critères applicables utilisés, les constatations relatives à des aspects particuliers de la mission, les qualifications et l'expérience du professionnel et des autres parties qui interviennent dans la mission ainsi que les seuils de signification utilisés et peuvent, dans certains cas, contenir des recommandations. Il peut être souhaitable que le professionnel s'interroge sur l'importance de la communication de ces informations par rapport aux besoins des utilisateurs présumés. Comme le requiert le paragraphe 68, les informations

supplémentaires sont clairement séparées de la conclusion du professionnel et sont formulées de manière à indiquer clairement qu'elles ne visent pas à remettre en cause cette conclusion.

Contenu du rapport d'assurance

Titre (Voir par. 69(a))

A162. Un titre approprié aide à identifier la nature du rapport d'assurance et à le distinguer des rapports émis par d'autres parties, telles que celles qui ne sont pas tenues de se conformer aux mêmes règles d'éthique que le professionnel en exercice.

Destinataire (Voir par. 69(b))

A163. Le destinataire identifie la ou les parties à qui le rapport d'assurance est adressé. Le rapport d'assurance est généralement adressé à la partie contractante, mais il peut, dans certains cas, exister d'autres utilisateurs présumés.

Information objet de la mission et sujet sous-jacent de la mission (Voir par. 69(c))

A164. La désignation et la description de l'information objet de la mission et, s'il y a lieu, du sujet sous-jacent de la mission peuvent inclure, par exemple :

- le moment précis ou l'intervalle de temps auquel la mesure ou l'évaluation du sujet sous-jacent de la mission se rapporte ;
- s'il y a lieu, le nom de la partie responsable ou de la composante de la partie responsable à laquelle le sujet sous-jacent de la mission se rapporte ;
- une explication relative aux caractéristiques du sujet sous-jacent de la mission ou de l'information objet de la mission dont les utilisateurs présumés devraient avoir connaissance, et à l'incidence que ces caractéristiques pourraient avoir sur le degré de précision de la mesure ou de l'évaluation du sujet sous-jacent de la mission au regard des critères applicables ou sur le caractère convaincant des éléments probants disponibles. Par exemple, il pourrait s'agir :
    - de la mesure dans laquelle l'information objet de la mission est qualitative ou quantitative, objective ou subjective, historique ou prospective,
    - des changements touchant le sujet sous-jacent de la mission ou les autres circonstances de la mission, qui influent sur la comparabilité de l'information objet de la mission d'une période à l'autre.

Critères applicables (Voir par. 69(d))

A165. Le rapport d'assurance indique les critères applicables au regard desquels le sujet sous-jacent de la mission a été mesuré ou évalué, afin que les utilisateurs présumés puissent comprendre les fondements sur lesquels le professionnel s'est appuyé pour tirer sa conclusion. Le rapport d'assurance peut énoncer les critères applicables, ou y renvoyer s'ils sont énoncés dans l'information objet de la mission ou si la source des critères est facilement accessible. Il peut être utile dans les circonstances d'indiquer :

- la source des critères applicables, et s'ils sont contenus dans la loi ou la réglementation ou encore émanent de groupes d'experts autorisés ou reconnus qui suivent une procédure officielle transparente, c'est-à-dire s'il s'agit de critères établis dans le contexte du sujet sous-jacent de la mission (dans la négative, il peut être utile d'indiquer les raisons pour lesquelles ils sont considérés comme appropriés) ;
- les méthodes de mesure ou d'évaluation utilisées, lorsque les critères applicables permettent un choix entre plusieurs méthodes ;
- toute interprétation importante faite dans l'application des critères applicables dans les circonstances de la mission ;
- s'il y a eu des changements dans les méthodes de mesure ou d'évaluation utilisées.

Limites inhérentes (Voir par. 69(e))

A166. Bien que, dans certains cas, on puisse s'attendre à ce que les utilisateurs présumés comprennent bien les limites inhérentes à un rapport d'assurance, dans d'autres, il peut être approprié d'en faire mention explicitement dans le rapport d'assurance. Par exemple, dans un rapport d'assurance portant sur l'efficacité du contrôle interne, il peut être approprié de mentionner que l'évaluation historique de l'efficacité n'est pas pertinente pour les périodes futures, car elle est exposée au risque que le contrôle interne devienne inadéquat par suite de changements de situations ou que le niveau de respect des politiques ou des procédures diminue.

Fin spécifique (Voir par. 69(f))

A167. Dans certains cas, les critères applicables utilisés pour mesurer ou évaluer le sujet sous-jacent de la mission peuvent être conçus à une fin spécifique. Par exemple, une autorité de réglementation peut exiger que certaines entités utilisent des critères applicables particuliers conçus à des fins réglementaires. Pour éviter tout malentendu, le professionnel avertit les lecteurs du rapport d'assurance de ce fait et qu'en conséquence, l'information objet de la mission pourrait ne pas convenir à d'autres fins.

A168. Outre l'avertissement exigé par le paragraphe 69(f), le professionnel peut considérer comme approprié d'indiquer que le rapport d'assurance est exclusivement destiné aux utilisateurs présumés. La manière de le faire dépend des circonstances de la mission, par exemple la loi ou la réglementation du pays spécifique, et peut consister à imposer une limitation à la diffusion et à l'utilisation du rapport d'assurance. Bien que le rapport d'assurance puisse faire l'objet d'une telle limitation, l'absence de limitation en ce qui concerne un utilisateur particulier ou une fin spécifique ne signifie pas pour autant que le professionnel a une obligation juridique à l'égard de cet utilisateur ou de cette fin. Pour déterminer s'il existe une responsabilité juridique, il faut s'en remettre aux circonstances juridiques de chaque cas et du pays en question.

Responsabilités respectives (Voir par. 69(g))

A169. L'indication des responsabilités respectives des parties informe les utilisateurs présumés que la partie responsable assume la responsabilité du sujet sous-jacent de la mission, que la personne chargée de la mesure ou de l'évaluation est responsable de la mesure ou de l'évaluation du sujet sous-jacent de la mission au regard des critères applicables et que le rôle du professionnel consiste à exprimer de manière indépendente une conclusion sur l'information objet de la mission.

Réalisation de la mission conformément à la norme ISAE 3000 (révisée) et à une norme ISAE s'appliquant au sujet sous-jacent spécifique (Voir par. 69(h))

A170. Lorsqu'une norme ISAE s'appliquant à un sujet sous-jacent spécifique s'applique à une partie seulement de l'information objet de la mission, il peut être approprié de citer à la fois la norme ISAE s'appliquant à un sujet sous-jacent spécifique et la présente norme ISAE.

A171. Une déclaration qui comporte un langage approximatif ou vague (par exemple, « nous avons réalisé la mission en nous référant à la norme ISAE 3000 (révisée) ») peut induire en erreur les utilisateurs des rapports d'assurance.

Préparation du rapport d'assurance

Exigences applicables en matière de gestion de la qualité (Voir par. 69(i))

A172. Le texte qui suit est un exemple d'une déclaration mentionnée dans le rapport d'assurance en ce qui concerne les exigences applicables en matière de gestion de la qualité :

> Le cabinet applique la norme internationale de gestion de la qualité 1, qui exige que le cabinet conçoive, mette en œuvre et assure le fonctionnement d'un système de gestion de la qualité comprenant des politiques ou des procédures relatives au respect des exigences éthiques, des normes professionnelles et des exigences légales et réglementaires applicables.

Respect des exigences relatives à l'indépendance et des autres règles d'éthique (Voir par. 69(j))

A173. Le texte qui suit est un exemple d'une déclaration mentionnée dans le rapport d'assurance en ce qui concerne le respect des règles d'éthique :

> Nous nous sommes conformés aux exigences relatives à l'indépendance et aux autres règles d'éthique du *Code de déontologie des professionnels comptables (y compris les normes internationales d'indépendance)* publié par l'*International Ethics Standards Board for Accountants* (Code de l'IESBA), lesquelles reposent sur les principes fondamentaux d'intégrité, d'objectivité, de compétence professionnelle et de diligence, de confidentialité et de conduite professionnelle.

Résumé des travaux réalisés (Voir par. A6, 69(k))

A174. Le résumé des travaux réalisés aide les utilisateurs présumés à comprendre la conclusion du professionnel. Pour de nombreuses missions d'assurance, les procédures peuvent en théorie connaître des variations infinies, qu'il est difficile en pratique de communiquer clairement et sans ambiguïté. D'autres prises de position faisant autorité publiées par l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) peuvent s'avérer utiles pour aider le professionnel à préparer le résumé.

A175. Lorsqu'aucune norme ISAE ne fournit des modalités d'application concernant les procédures à mettre en œuvre à l'égard d'un sujet sous-jacent de la mission spécifique, le résumé peut inclure une description plus détaillée des travaux réalisés. Il peut être approprié d'inclure dans le résumé une déclaration indiquant que les travaux réalisés comprennent l'évaluation du caractère approprié des critères applicables.

A176. Dans une mission d'assurance limitée, le résumé des travaux réalisés est généralement plus détaillé que dans le cas d'une mission d'assurance raisonnable, et il fait état des limitations quant à la nature, au calendrier et à l'étendue des procédures. Il en est ainsi parce que l'appréciation de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures mises en œuvre est essentielle à la compréhension d'une conclusion exprimée sous une forme qui indique si, sur la base des procédures mises en œuvre, le professionnel a relevé un ou des problèmes qui le portent à croire que l'information objet de la mission comporte des anomalies significatives. Il peut également convenir d'inclure dans le résumé des travaux réalisés une description de certaines procédures qui n'ont pas été mises en œuvre et qui, normalement, le seraient dans une mission d'assurance raisonnable. Toutefois, il n'est pas toujours possible de dresser une liste exhaustive de ces procédures, car la compréhension et l'évaluation du risque de mission exigées du professionnel sont moindres que dans le cadre d'une mission d'assurance raisonnable.

A177. Les facteurs à prendre en considération pour déterminer le degré de détail à fournir dans le résumé des travaux réalisés sont notamment :

- les circonstances propres à l'entité (par exemple, le fait que les activités de l'entité soient de nature différente des activités typiques du secteur) ;
- les circonstances propres à la mission qui influent sur la nature et l'étendue des procédures mises en œuvre ;
- les attentes des utilisateurs présumés quant au niveau de détail à fournir dans le rapport, compte tenu des pratiques du marché ou de la loi ou de la réglementation applicable.

A178. Il est important de rédiger le résumé de façon objective pour permettre aux utilisateurs présumés de comprendre les travaux sur lesquels repose la conclusion du professionnel. Dans la plupart des cas, la description ne fournit pas le détail du plan de travail, mais il est important qu'elle ne soit pas abrégée au point d'être ambiguë et qu'elle ne soit pas non plus rédigée de manière à surévaluer ou à embellir la situation.

Conclusion du professionnel (Voir par. 12(a)(ii)a.,69(l))

A179. Les textes qui suivent sont des exemples de conclusions exprimées sous une forme appropriée pour une mission d'assurance raisonnable :

- conclusion exprimée selon les termes du sujet sous-jacent de la mission et des critères applicables : « À notre avis, l'entité a respecté, dans tous ses aspects significatifs, la loi XYZ » ;
- conclusion exprimée selon les termes de l'information objet de la mission et des critères applicables : « À notre avis, la prévision de la performance financière de l'entité a été correctement préparée, dans tous ses aspects significatifs, conformément aux critères XYZ » ;
- conclusion exprimée selon les termes d'une déclaration faite par la partie appropriée : « À notre avis, la déclaration de [partie appropriée] selon laquelle l'entité a respecté la loi XYZ est établie sincèrement, dans tous ses aspects significatifs », ou « À notre avis, la déclaration de [la partie appropriée] selon laquelle les indicateurs de performance clés sont présentés conformément aux critères XYZ est établie sincèrement, dans tous ses aspects significatifs ».

A180. Lorsque le rapport d'assurance comprend une explication des caractéristiques particulières du sujet sous-jacent de la mission dont les utilisateurs présumés devraient avoir connaissance, il peut être approprié d'informer les utilisateurs présumés du contexte dans lequel la conclusion du professionnel doit être lue. Par exemple, la conclusion du professionnel peut comprendre un libellé tel que le suivant : « Cette conclusion a été formée sur la base des éléments décrits ailleurs dans le présent rapport d'assurance indépendant. »

A181. Les textes qui suivent sont des exemples de conclusions exprimées sous une forme appropriée pour une mission d'assurance limitée :

- conclusion exprimée selon les termes du sujet sous-jacent de la mission et des critères applicables : « Sur la base des procédures que nous avons mises en œuvre et des éléments probants que nous avons obtenus, nous n'avons rien relevé qui nous porte à croire que [l'entité] n'a pas respecté, dans tous ses aspects significatifs, la loi XYZ. »
- conclusion exprimée selon les termes de l'information objet de la mission et des critères applicables : « Sur la base des procédures que nous avons mises en œuvre et des éléments probants que nous avons recueillis, nous n'avons connaissance d'aucune modification importante devant être apportée à l'évaluation des indicateurs de performance clés pour les rendre conformes aux critères XYZ ».
- conclusion exprimée selon les termes d'une déclaration faite par la partie appropriée : « Sur la base des procédures que nous avons mises en œuvre et des éléments probants que nous avons recueillis, nous n'avons rien relevé qui nous porte à croire que la déclaration de [la partie appropriée] selon laquelle [l'entité] a respecté la loi XYZ, n'est pas établie sincèrement, dans tous ses aspects significatifs ».

A182. Lorsqu'il est question du sujet sous-jacent de la mission, une ou plusieurs formulations suivantes peuvent se révéler utiles :

- dans le cas des missions de conformité : « en conformité avec » ou « conformément à » ;
- dans le cas des missions pour lesquelles les critères applicables décrivent un processus ou une méthode de préparation ou de présentation de l'information objet de la mission : « correctement préparé(e) » ;
- dans le cas des missions pour lesquelles les principes d'image fidèle sont reflétés dans les critères applicables : « établi(e)(s) sincèrement ».

A183. L'ajout d'un titre au-dessus des sectionscontenant des conclusions modifiées et décrivant le ou les points à l'origine de la modification facilite la compréhension du rapport du professionnel. « Conclusion avec réserve », « Conclusion défavorable » ou « Impossibilité d'exprimer une conclusion » et « Fondement de la conclusion avec réserve », « Fondement de la conclusion défavorable », selon le cas, sont des exemples de titres appropriés.

Signature du professionnel (Voir par. 69(m))

A184. Le professionnel signe soit du nom du cabinet du professionnel, soit de son propre nom, ou des deux, selon les dispositions du pays concerné. Outre sa signature, le professionnel peut être

tenu, dans certains pays, de mentionner dans son rapport ses titres professionnels ou le fait qu'il est autorisé à exercer dans ce pays par les autorités compétentes.

Date (Voir par. 69(n))

A185. En incluant la date du rapport d'assurance, les utilisateurs présumés sont informés que le professionnel a pris en considération l'incidence sur l'information objet de la mission et sur le rapport d'assurance des événements survenus jusqu'à cette date.

Référence à l'expert désigné par le professionnel dans le rapport d'assurance (Voir par. 70)

A186. Dans certains cas, la loi ou la réglementation peut exiger une référence aux travaux de l'expert désigné par le professionnel dans le rapport d'assurance, par exemple dans le secteur public pour des raisons de transparence. Cette référence peut également être appropriée dans d'autres circonstances, par exemple pour expliciter la nature de la modification de la conclusion du professionnel ou lorsque les travaux de l'expert font partie intégrante des constatations incluses dans un rapport détaillé.

A187. Néanmoins, le professionnel assume l'entière responsabilité de la conclusion qu'il formule, et l'utilisation des travaux d'un expert qu'il a désigné ne réduit en rien cette responsabilité. Il est donc important, si le rapport d'assurance fait référence à un expert désigné par le professionnel, que ce rapport ne soit pas libellé de manière à laisser entendre que la responsabilité du professionnel à l'égard de la conclusion exprimée est réduite du fait de l'intervention de cet expert.

A188. L'inclusion, dans un rapport détaillé, d'une mention générique indiquant que la mission a été réalisée par du personnel qualifié, y compris des experts du sujet sous-jacent de la mission et des spécialistes en assurance, est peu susceptible d'être interprétée à tort comme réduisant la responsabilité. En revanche, le risque de malentendu est plus grand dans le cas des rapports succincts, dans lesquels les informations contextuelles pouvant être présentées sont minimales, ou lorsqu'il est fait mention du nom de l'expert désigné par le professionnel. En conséquence, des précisions doivent être fournies dans ces cas pour éviter que le rapport d'assurance donne à entendre que la responsabilité du professionnel à l'égard de la conclusion exprimée est réduite du fait de l'intervention de l'expert.

Conclusions non modifiées et modifiées (Voir par. 74-77, Annexe)

A189. Le terme « caractère diffus » décrit les incidences sur l'information objet de la mission des anomalies ou, les incidences éventuelles sur l'information objet de la mission d'anomalies, s'il en existe, qui ne sont pas détectées en raison de l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. Les incidences ayant un caractère diffus sur l'information objet de la mission sont celles qui, selon le jugement professionnel du professionnel :

(a) ne sont pas circonscrites à des aspects spécifiques de l'information objet de la mission ;
(b) représentent ou pourraient représenter, si elles sont circonscrites, une part importante de l'information objet de la mission ;
(c) compte tenu des informations fournies, sont fondamentales pour la compréhension de l'information objet de la mission par les utilisateurs présumés.

A190. La nature du problème, ainsi que le jugement du professionnel quant au caractère diffus des incidences ou incidences potentielles de ce problème sur l'information objet de la mission, permet de déterminer le type de conclusion à formuler.

A191. Les textes qui suivent sont des exemples de conclusion avec réserve, de conclusion défavorable et de formulation d'une impossibilité de formuler une conclusion :

- Conclusion avec réserve (exemple pour une anomalie significative détectée dans une mission d'assurance limitée) : « Sur la base des procédures que nous avons mises en œuvre et des éléments probants que nous avons obtenus, sous réserve des incidences du point décrit dans la section « Fondement de la conclusion avec réserve » de notre

rapport, nous n'avons rien relevé qui nous porte à croire que la déclaration de [la partie appropriée] ne présente pas sincèrement, dans tous ses aspects significatifs, le respect par l'entité de la loi XYZ. »

- Conclusion défavorable (exemple pour une anomalie significative et diffus détectée dans une mission d'assurance raisonnable ou limitée) : « En raison de l'importance du point décrit dans la section « Fondement de la conclusion défavorable » de notre rapport, la déclaration de [la partie appropriée] ne présente pas sincèrement le respect par l'entité de la loi XYZ. »
- Formulation d'une impossibilité de formuler une conclusion (exemple pour une limitation à l'étendue des travaux significative et diffuse dans une mission d'assurance raisonnable ou limitée) : « En raison de l'importance du problème décrit dans la section « Fondement de l'impossibilité d'exprimer une conclusion » de notre rapport, nous n'avons pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour formuler une conclusion sur la déclaration de [la partie appropriée]. En conséquence, nous ne formulons pas de conclusion sur cette déclaration. »

A192. Dans certains cas, la personne chargée de la mesure ou de l'évaluation peut détecter et décrire de façon appropriée que l'information objet de la mission comporte des anomalies significatives. Par exemple, dans une mission de conformité, la personne chargée de la mesure ou de l'évaluation peut être en mesure de décrire correctement les cas de non-conformité. En pareilles circonstances, le paragraphe 77 requiert que le professionnel attire l'attention des utilisateurs présumés sur la description de l'anomalie significative soit en formulant une conclusion avec réserve ou une conclusion défavorable, soit en formulant une conclusion sans réserve, mais en mettant l'accent sur le problème en le mentionnant explicitement dans le rapport d'assurance.

Autres obligations de communication (Voir par. 78)

A193. Les points qu'il peut être approprié de communiquer à la partie responsable, à la personne chargée de la mesure ou de l'évaluation, à la partie contractante ou à d'autres parties comprennent les fraudes identifiées ou suspectées et les partis pris dans la préparation de l'information objet de la mission.

Communications avec la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise

A194. Les règles d'éthique pertinentes peuvent requérir la communication des cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes législatifs et réglementaires à la direction, au niveau hiérarchique approprié, ou aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Dans certains pays, la loi ou la réglementation peut restreindre la communication par le professionnel de certains points à la partie responsable, à la direction ou aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise. La loi ou la réglementation peut interdire expressément une communication, ou autre action, susceptible de nuire à une investigation menée par une autorité compétente sur un acte illégal avéré ou suspecté, y compris alerter l'entité lorsque, par exemple, l'auditeur doit signaler le cas identifié ou suspecté de non-respect à une autorité compétente en matière de la législation sur le blanchiment d'argent. Dans ces circonstances, les questions traitées par l'auditeur peuvent être complexes et l'auditeur peut envisager de solliciter un avis juridique.

Rapport des cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes législatifs et réglementaires à une autorité compétente extérieure à l'entité

A195. La législation, la réglementation ou les règles d'éthique pertinentes peuvent :

(a) requérir que le professionnel rapporte des cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes législatifs et réglementaires à une autorité compétente extérieure à l'entité ;
(b) établir des obligations qui prévoient qu'un rapport à une telle autorité peut être approprié [14].

[14] Voir, par exemple, les paragraphes R360.36-R360.37 du Code de l'IESBA.

A196. Le rapport des cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes législatifs et réglementaires à une autorité compétente extérieure à l'entité peut être requise ou appropriée dans certaines circonstances, pour les raisons suivantes :

(a) Quand ce rapport est requis par la législation, la réglementation ou des règles d'éthique pertinentes ; ;
(b) le professionnel a déterminé qu'un tel rapport constitue une mesure appropriée pour répondre aux cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes conformément aux règles d'éthique pertinentes ; ou
(c) Quand la législation, la réglementation ou des règles d'éthique pertinentes accordent le droit au professionnel de procéder ainsi.

A197. Le rapport des cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes législatifs et réglementaires en application de la législation, la réglementation our les règles d'éthique pertinentes peut inclure des cas de non-respect des textes législatifs et réglementaires que le professionnel découvre ou dont il est informé lorsqu'il réalise la mission, mais qui peut ne pas affecter l'information objet de la mission. Selon la présente norme ISAE, le professionnel n'est pas tenu d'avoir une connaissance des textes législatifs et réglementaires autres que ceux affectant l'information objet de la mission. La législation, la réglementation ou les règles d'éthique pertinentes peuvent toutefois prévoir que le professionnel fasse appel à ses connaissances, à son jugement professionnel et à son expertise pour répondre aux cas de non-respect. Seul un tribunal ou une autorité judiciaire appropriée peut déterminer, en dernier ressort, si un acte donné constitue un cas de non-respect d'un texte législatif ou réglementaire.

A198. Dans certaines circonstances, l'obligation au secret professionnel à laquelle est tenu le professionnel en application de la législation, de la réglementation ou des règles d'éthique pertinentes peut l'empêcher de rapporter les cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes législatifs et réglementaires à une autorité compétente extérieure à l'entité. Dans d'autres cas, une telle communication n'est pas considérée comme un manquement à l'obligation au secret professionnel selon les règles d'éthique pertinentes[15].

A199. Le professionnel peut envisager la consultation en l'interne (au sein du cabinet ou d'un cabinet membre du réseau), l'obtention d'un avis juridique pour bien comprendre les conséquences professionnelles ou juridiques de l'adoption d'une ligne de conduite particulière, ou la consultation de manière confidentielle d'une autorité de contrôle ou d'un organisme professionnel (à moins qu'une telle consultation ne soit interdite par la loi ou la réglementation ou constitue un manquement à l'obligation au secret professionnel)[16].

Documentation (Voir par. 79-83)

A200. La documentation comprend un compte rendu du raisonnement du professionnel sur tous les points importants ayant nécessité l'exercice du jugement professionnel, et les conclusions correspondantes. Lorsqu'il existe des questions de principe ou de jugement professionnel difficiles, une documentation incluant les faits pertinents connus du professionnel au moment où il a formulé sa conclusion peut aider à faire la preuve de la connaissance possédée par le professionnel.

A201. Il n'est ni nécessaire ni possible de documenter chacun des points examinés ou des jugements professionnels exercés dans une mission. De plus, il n'est pas nécessaire que le professionnel documente séparément (au moyen d'un questionnaire de contrôle par exemple) l'application d'une exigence dès lors que celle-ci est déjà démontrée par la documentation du dossier de mission. De même, le professionnel n'a pas à inclure dans la documentation de la mission les versions caduques de papiers de travail les notes traduisant un raisonnement incomplet ou préliminaire, la copie de documents antérieurs corrigés des erreurs typographiques ou autres, et les documents en double.

[15] Voir, par exemple, les paragraphes R114.1 à 114.3 A3 et R360.37 du Code de l'IESBA.
[16] Voir, par exemple, le paragraphe 360.39 A1 du Code de l'IESBA.

A202. Lorsqu'il exerce son jugement professionnel pour déterminer l'étendue de la documentation à préparer et à conserver, le professionnel peut tenir compte de ce qui est nécessaire pour permettre à un autre professionnel qui n'a pas participé à la mission de comprendre les travaux effectués et les fondements des principales décisions prises (mais pas des aspects détaillés de la mission). Il est possible que cet autre professionnel ne puisse acquérir une compréhension des aspects détaillés de la mission qu'en s'en entretenant avec le professionnel qui a préparé la documentation.

A203. La documentation peut inclure, par exemple, les éléments suivants :

- Les caractéristiques propres aux éléments ou points spécifiques qui ont fait l'objet de vérifications ;
- Le nom des personnes qui ont effectué les travaux de la mission concernés et la date à laquelle ces travaux ont été réalisés ;
- Le nom de la personne qui a revu les travaux de la mission concernés, la date et l'étendue de cette revue ; et
- Les discussions qu'il a eues sur les points importants avec avec la ou les parties appropriées et indiquer notamment la nature des points discutés, ainsi que la date et le nom des personnes avec lesquelles ces discussions ont eu lieu.

A204. La documentation peut inclure, par exemple, les éléments suivants :

- les problèmes relevés relatifs au respect des règles d'éthique pertinentes, et la façon dont ils ont été résolus ;
- les conclusions tirées quant au respect des règles d'indépendance qui s'appliquent à la mission, et les entretiens pertinents au sein du cabinet qui viennent à l'appui de ces conclusions ;
- les conclusions tirées au sujet de l'acceptation et du maintien de la relation clients et de la mission d'assurance ;
- la nature et l'étendue des consultations qui ont eu lieu au cours de la mission, et les conclusions qui en ont découlé.

Mise en forme finale du dossier de mission

A205. La norme ISQM 1 (ou d'autres exigences professionnelles, ou des exigences légales ou réglementaires au moins aussi contraignantes) requiert des cabinets de définir un objectif de qualité portant sur la mise en forme de la documentation de la mission dans les délais impartis après la date du rapport de mission.[17]. Un délai approprié pour la mise en forme finale des dossiers d'audit n'excède généralement pas 60 jours après la date du rapport d'assurance[18].

A206. L'achèvement de la mise en forme finale du dossier de mission après la date du rapport d'assurance est un processus administratif qui n'implique pas de mettre en œuvre de nouvelles procédures ou de tirer de nouvelles conclusions. Des modifications dans la documentation peuvent cependant intervenir dans la phase d'achèvement de la mise en forme finale du dossier si elles sont de nature purement administrative. De telles modifications comprennent, par exemple :

- La suppression ou la destruction de la documentation obsolète ;
- Le tri, le classement et le référencement croisé de papiers de travail ;
- La signature de questionnaires de contrôle relatifs au processus de mise en forme finale des dossiers ;
- La documentation dans les dossiers d'éléments probants que le professionnel a recueillis, discutés avec les membres concernés de l'équipe affectée à la mission et sur lesquels ils se sont mis d'accord avant la date du rapport d'assurance.

[17] Norme ISQM 1, paragraphe 31(f).
[18] Norme ISQM 1, paragraphe A83.

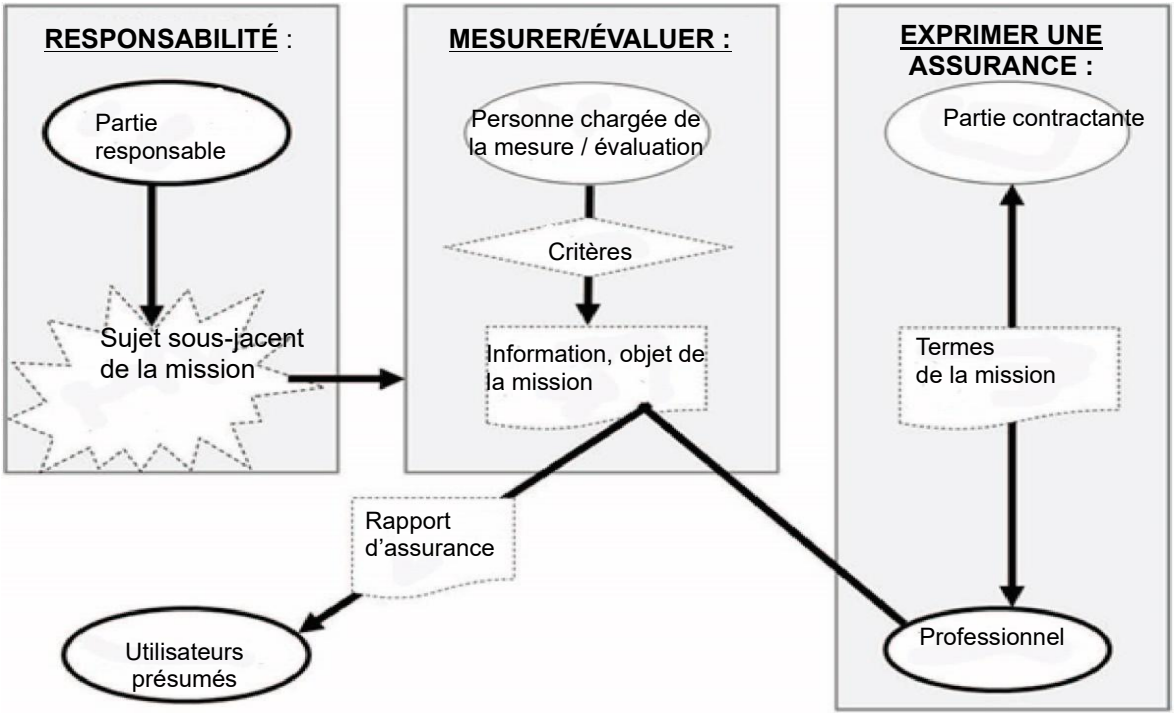
A207. La norme ISQM 1 (ou des règles nationales au moins aussi contraignantes) requiert des cabinets de définir un objectif de qualité portant sur la tenue et la conservation de la documentation des missions afin de répondre aux besoins du cabinet et de se conformer à la loi, à la réglementation, aux exigences éthiques pertinentes ou aux normes professionnelles[19]. La période de conservation dans le cadre des missions d'assurance n'est généralement pas inférieure à cinq ans à compter de la date du rapport d'assurance[20].

[19] Norme ISQM 1, paragraphe 31(f).
[20] Norme ISQM 1, paragraphe A85.

Annexe

(Voir par. 2, A8, A11, A16, A36-A38)

Rôles et responsabilités



1. Toutes les missions d'assurance font intervenir au moins trois parties : la partie responsable, le professionnel et les utilisateurs présumés. Selon les circonstances de la mission, il peut également y avoir un rôle de la personne chargée de la mesure ou de l'évaluation, ou de la partie contractante.

2. Le diagramme ci-dessus illustre le lien entre les rôles ci-après et une mission d'assurance :

   (a) la partie responsable est responsable du sujet sous-jacent de la mission ;
   (b) la personne chargée de la mesure ou de l'évaluation utilise les critères pour mesurer ou évaluer le sujet sous-jacent de la mission donnant lieu à l'information objet de la mission ;
   (c) la partie contractante convient des termes de la mission avec le professionnel ;
   (d) le professionnel recueille des éléments probants suffisants et appropriés en vue de fonder une conclusion visant à renforcer le degré de confiance des utilisateurs présumés autres que la partie responsable quant à l'information objet de la mission ;
   (e) les utilisateurs présumés prennent des décisions en se fondant sur l'information objet de la mission. Les utilisateurs présumés sont les personnes, organisations ou groupes de personnes ou d'organisations qui, selon le professionnel, utiliseront le rapport d'assurance.

3. Les observations suivantes peuvent être faites au sujet de ces rôles :

   - Chaque mission d'assurance compte, outre le professionnel, au moins une partie responsable et des utilisateurs présumés.
   - Le professionnel ne peut être la partie responsable, la partie contractante ou un utilisateur présumés.
   - Dans une mission d'assurance directe, le professionnel agit également à titre de personne chargée de la mesure ou de l'évaluation.
   - Dans une mission d'attestation, la partie responsable ou une autre partie qui n'est pas le professionnel peut agir à titre de personne chargée de la mesure ou de l'évaluation.

- Lorsque le professionnel a mesuré ou évalué le sujet sous-jacent de la mission au regard des critères, la mission est une mission d'assurance directe. La nature de cette mission ne peut être transformée en une mission d'attestation par une autre partie assumant la responsabilité de la mesure ou de l'évaluation, par exemple la partie responsable qui joint à l'information objet de la mission une déclaration indiquant qu'elle en assume la responsabilité.
- La partie responsable peut être la partie contractante.
- Dans de nombreuses missions d'attestation, la partie responsable est également la personne chargée de la mesure ou de l'évaluation, et la partie contractante. C'est le cas, par exemple, lorsqu'une entité fait appel à un professionnel pour réaliser une mission d'assurance à l'égard d'un rapport qu'elle a préparé sur ses propres pratiques en matière de développement durable. La partie responsable est distincte de la personne chargée de la mesure ou de l'évaluation lorsque, par exemple, le professionnel est chargé de réaliser une mission d'assurance en ce qui concerne un rapport préparé par un organisme public au sujet des pratiques d'une société du secteur privé en matière de développement durable.
- Dans une mission d'attestation, la personne chargée de la mesure ou de l'évaluationfournit ordinairement au professionnel une déclaration écrite relative à l'information objet de la mission. Dans certains cas, il est possible que le professionnel en exercice ne soit pas en mesure d'obtenir une telle déclaration, par exemple lorsque la partie contractance n'agit pas à titre de personne chargée de la mesure ou de l'évaluation.
- La partie responsable peut être l'un des utilisateurs présumés, mais non le seul utilisateur présumés.
- La partie responsable, la personne chargée de la mesure ou de l'évaluation, et les utilisateurs présumés peuvent appartenir à des entités différentes ou à la même entité. Comme exemple de ce dernier cas, dans une structure de « conseil à deux niveaux », le conseil de surveillance souhaite obtenir une assurance sur l'information fournie par le conseil de direction de l'entité. La relation entre la partie responsable, la personne chargée de la mesure ou de l'évaluation, et les utilisateurs présumés doit être envisagée dans le contexte de la mission en question et peut différer des axes de responsabilité définis de manière plus classique. Par exemple, la haute direction d'une entité (un utilisateur présumés) peut faire appel à un professionnel pour réaliser une mission d'assurance à l'égard d'un aspect particulier des activités de l'entité qui relève de la responsabilité immédiate d'un échelon de direction moins élevé (la partie responsable), mais dont la haute direction est responsable en définitive.
- Une partie contractante qui n'est pas également la partie responsable peut être l'utilisateur présumé.

4. La conclusion du professionnel peut être formulée en termes :

- Du sujet sous-jacent de la mission et des critères applicables ;
- De l'information objet de la mission et des critères applicables ;
- D'une déclaration faite par la partie appropriée.

5. Le professionnel et la partie responsable peuvent convenir d'appliquer les principes de la norme ISAE à une mission lorsque le seul utilisateur présumé est la partie responsable, mais que toutes les autres diligences requises par la norme ISAE sont remplies. Dans ces cas, le rapport du professionnel comprend une déclaration limitant l'utilisation du rapport à la partie responsable.